



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 12448.918698/2011-11  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3201-007.714 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de janeiro de 2021  
**Recorrente** FERRO GUSA CARAJAS S.A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

NULIDADE. DECISÃO ADMINISTRATIVA. INOCORRÊNCIA.

Não padece vício a decisão administrativa que enfrenta todas as questões postas pelo interessado, dos pontos controvertidos que, por sua natureza, confundem-se com o próprio mérito da discussão.

NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO. INOCORRÊNCIA.

Estando presentes os requisitos formais previstos nos atos normativos que disciplinam a restituição/compensação, que possibilitem ao contribuinte compreender o motivo do seu indeferimento, não há que se falar em nulidade do despacho decisório por cerceamento de defesa.

PRODUÇÃO DE PROVA PERICIAL. INDEFERIMENTO.

Conforme o art. 18 do Decreto nº 70.235/72, cabe a autoridade julgadora indeferir a realização de perícias e diligências que sejam prescindíveis.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no RESP 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS DOS INSUMOS. POSSIBILIDADE DE TOMADA DE CRÉDITOS.

Em um processo produtivo de uma mesma empresa com várias etapas em uma produção verticalizada, cada qual gerando um produto que será insumo na etapa seguinte ("insumos dos insumos"), como no caso de sementes como insumos para gerar árvores/madeira, que servem de insumos na obtenção do carvão vegetal, que constitui, por sua vez, insumo para a produção do ferro-gusa, sendo o produto anterior insumo utilizado na produção do item subsequente da cadeia produtiva, não há óbice à tomada de créditos.

DIREITO CREDITÓRIO.  
COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO/RESTITUIÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

**FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.**

Segundo o sistema de distribuição da carga probatória adotado pelo Processo Administrativo Federal, Processo Administrativo Fiscal e o Código de Processo Civil, cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado em processos de restituição, ressarcimento e compensação.

O crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior somente pode ser objeto de indébito tributário, quando comprovado a sua certeza e liquidez.

**INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS TRIBUTÁRIAS. INCOMPETÊNCIA. APLICAÇÃO DA SÚMULA Nº 2 DO CARF.**

Este Colegiado é incompetente para apreciar questões que versem sobre constitucionalidade das leis tributárias.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para afastar as glosas dos créditos referentes à formação de florestas e produção de carvão vegetal, reconhecendo o direito ao crédito pela aquisição de bens e serviços (insumos), desde que observados os demais requisitos da lei, dentre os quais, terem sido as operações tributadas pela contribuição e os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3201-007.708, de 26 de janeiro de 2021, prolatado no julgamento do processo 12448.918689/2011-11, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Hécio Lafetá Reis, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Mara Cristina Sifuentes, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Arnaldo Diefenthaeler Dornelles, Laércio Cruz Uliana Junior, Márcio Robson Costa e Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente).

**Relatório**

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou improcedente Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que acolhera em parte o Pedido de Ressarcimento apresentado pelo Contribuinte. O pedido é referente a crédito de CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP não-cumulativo - exportação.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na sua ementa estão sumariados os fundamentos da decisão, detalhados no voto, tais como:

a impossibilidade de apurar créditos ressarcíveis, no caso de não haver vendas ao mercado externo;

somente podem ser considerados insumos, os bens ou serviços intrinsecamente vinculados à produção de bens, não podendo ser interpretados como todo e qualquer bem ou serviço que gere despesas;

somente geram direito a crédito os dispêndios com serviços de manutenção de máquinas e equipamentos que sejam empregados diretamente na produção ou fabricação de bens destinados à venda, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País;

é dever do contribuinte trazer aos autos a documentação comprobatória dos créditos escriturados;

as autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados;

a apresentação de provas deve ser realizada junto à impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outra ocasião, ressalvada a impossibilidade por motivo de força maior, quando se refira a fato ou direito superveniente ou no caso de contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

Cientificado do acórdão recorrido, o Contribuinte interpôs Recurso Voluntário, reiterando a existência do direito creditório postulado e requerendo o integral ressarcimento da compensação, aduzindo os seguintes argumentos, em síntese:

(i) o acórdão hostilizado deixou de observar o prescrito pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ no REsp n.º 1.221.170/PR e, consequentemente, violou frontalmente o dever de a Administração Tributária rever de ofício seus atos decisórios sobre o tema em referência que contrarie aquela decisão vinculativa, nos termos da prescrição legal supra combinada com a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, pela qual se reconhece a necessidade de observância, desde já, do acórdão proferido naquele Recurso Especial repetitivo;

(ii) na referida Nota, a partir do reconhecimento da ilegalidade da disciplina de creditamento previsto nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004 e obrigatoriedade de aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, autorizou-se a Administração a não contestar e recorrer de demandas sobre o tema;

(iii) o STJ fixou as teses de que (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis

10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte;

(iv) a DRJ partiu de conceito restritivo de insumos, ao contrário do decidido pelo STJ;

(v) a DRJ abalizou o julgamento da Manifestação de Inconformidade sem qualquer apego a critério outro que não seja da vinculação física entre as mercadorias adquiridas e aquelas objeto de saída;

(vi) verificado que no acórdão recorrido apegou-se, explicitamente, às INs SRF n.º 247/2002 e 404/2004 e abandonou os critérios da essencialidade e relevância, forçoso concluir que a DRJ não observou as teses fixadas REsp n.º 1.221.170/PR. Por corolário, negou vigência aos §§ 4º, 5º e 7º do artigo 19, da Lei nº 10.522/2002, razão pela qual o acórdão (e despacho decisório por ele encampado) fustigado deve ser anulado, com devolução dos autos à Autoridade Fiscal para que reexamine, por completo, os créditos em seu favor;

(vii) é nulo o despacho decisório, por ter cerceado o direito de defesa ao indeferir a realização de prova pericial;

(viii) foi ferido o princípio da verdade material, seja pela ausência de uma análise precisa e exaustiva das informações por si prestadas, das quais dependia o deslinde da discussão, com indeferimento do pedido de perícia formulado nos autos no tocante à glosa recaída sobre a aquisição de bens e serviços destinados a insumos, e bens classificados como de uso e consumo, seja pelo indeferimento do pedido de diligência formulado pela empresa no tocante às glosas recaídas sobre a aquisição de bens destinados ao ativo imobilizados, custos com energia elétrica e aluguel de equipamentos;

(ix) quanto a glosa pertinente ao bens utilizados como insumos, tanto o trabalho fiscal, quanto o acórdão se basearam em uma apreciação superficial da característica dos bens;

(x) é indispensável a análise fática da utilização do item adquirido no contexto do processo produtivo, notadamente ante a complexidade do ramo de sua atuação;

(xi) a atividade de fabricação do ferro-gusa envolve inúmeras etapas distintas, desde a produção do ferro em si nos altos fornos até mesmo em uma etapa anterior, mas não menos essencial, correspondente à plantação de florestas para colheita de carvão vegetal, os quais serão utilizados posteriormente;

(xii) se a necessidade de maiores esclarecimentos foi detectada pela autoridade julgadora em relação a utilização direta dos bens e serviços na

produção de ferro-gusa deveria ter sido realizada a diligência requerida para a produção de prova pericial;

(xiii) a necessidade de maior aprofundamento do trabalho fiscal se revela, também, em relação às glosas voltadas para custos e aquisição com energia elétrica, aluguel de equipamentos e bens voltados para o ativo imobilizado, além de bens classificados como bens de uso e consumo;

(xiv) se pelas provas carreadas aos autos não foi possível extrair todas as informações necessárias ao julgamento da matéria e tendo havido pedido de diligência, não é lícito à Autoridade Julgadora negar tais providências, principalmente se esta última se funda o seu entendimento exatamente na ausência de elementos;

(xv) embora no caso vertente tenha sido constatada a ausência de saída de mercadorias para o exterior nos meses envolvidos nesta parcela da glosa, tal fato não infirma, por si só, a aventada vinculação entre estes e as receitas de exportação;

(xvi) passou por fase de intensos investimentos, seja em sua fase *pré-operacional*, seja nos meses subsequentes, quando foram sendo realizados sucessivos investimentos em ativos e estrutura necessários à realização de seu objeto social, a par de outras despesas;

(xvii) nos calendários subsequentes (2006 e 2007), auferiu mais de 90% de sua receita bruta em razão de operações de exportação, conforme se extrai dos seus balancetes aos anos de 2005 a 2007;

(xviii) os investimentos nos períodos envolvidos foram atrelados a subsequentes exportações, o que pode ser confirmado, principalmente, pelo fato de após a efetiva entrada em operação, o que se verificou foi a obtenção de um volume de receitas de exportação superior a 90% do total;

(xix) nesse sentido, a restrição do direito ao ressarcimento dos créditos em tela contraria o princípio da não cumulatividade (art. 195, § 12 da CF);

(xx) verifica-se que exigir a vinculação entre custos, despesas e encargos e receitas de exportação, mês a mês, para autorizar o ressarcimento de créditos que não puderam ser compensados, o legislador acaba limitando o conteúdo da regra da não-cumulatividade, pois age no pressuposto de que o recebimento de receita (de exportação) é inerente aos créditos, de forma que, não havendo aquela, estes predem a eficácia, pois não poderiam ser restituídos, violando a Constituição Federal;

(xxi) no que toca aos demais períodos nos quais, não obstante constatada a exportação, a glosa foi efetuada ao argumento de que os custos e

despesas geradores dos créditos não preencheram os requisitos legais previstos para tanto;

(xxii) há direito ao crédito de COFINS e PIS não apenas em relação aos bens e serviços que integram o produto final ou mantêm com ele contato físico, mas também a todos os gastos incorridos pelo sujeito passivo para tornar possível a realização da atividade empresarial;

(xxiii) em razão da importância financeira, destaca a aquisição de bens e serviços contratados de terceiros e imprescindíveis para a formação de florestas, das quais decorrerão o carvão vegetal que, por sua vez, será utilizado, nos altos-fornos onde fabricados o ferro-gusa comercializado;

(xxiv) seu processo produtivo é por demais amplo, iniciando-se com a produção de carvão vegetal, desde a formação de florestas e prosseguindo por diversas etapas, até a colocação do produto final, ferro-gusa, no mercado;

(xxv) não somente o próprio procedimento de fiscalização reconheceu que a produção de lenha utilizada na produção de carvão vegetal integra a primeira etapa do processo produtivo, bem como é lógico que, sem a formação do carvão vegetal tornar-se-ia inviável sequer o início do processo produtivo;

(xxvi) é fato incontestável a imprescindibilidade do carvão vegetal para a produção do ferro-gusa e, por corolário lógico, dos serviços necessários à formação das florestas das quais serão extraídas o carvão, o que autoriza o crédito das contribuições;

(xxvii) as florestas eram formadas pela própria empresa a partir da aquisição de sementes, dentre outros elementos necessários, cujos gastos relacionados, tal como asseverado, são passíveis de crédito ante a íntima relação com a produção do carvão vegetal;

(xxviii) com relação aos demais bens e serviços classificados como insumos, equivoca-se a decisão recorrida;

(xxix) por exemplo, os serviços relacionados à produção do carvão vegetal que, como visto, integra a primeira etapa do processo produtivo;

(xxx) no que toca aos demais serviços não apreciados pela decisão também esses participam, de algum modo, em alguma etapa do processo produtivo da empresa;

(xxxi) assim como o despacho decisório, o acórdão recorrido manteve o equívoco de extrair as suas conclusões com base em uma mera apreciação superficial da descrição dos serviços adquiridos;

(xxxii) o auditor deixou de examinar a natureza de cada um dos itens dos quais se creditou a título de uso e consumo e a sua inserção na

atividade industrial, bem como as peculiaridades envolvidas em cada caso;

(xxxiii) a autuação fiscal não está lastreada em fatos concretos, mas sim, na mera presunção de que os créditos aferidos não seriam legítimos;

(xxxiv) a atividade de lançamento deve observar o contido no art. 142 do CTN, sob pena de violação da estrita legalidade;

(xxxv) a ausência de tais elementos é evidente no caso em questão, pois como visto o fundamento da autuação deriva de interpretação genérica e superficial das hipóteses de creditamento que o Fiscal entende possível; e

(xxxvi) está impedida de contrapor, adequadamente, os argumentos fiscais, com afronta à garantia constitucional da ampla defesa e contraditório

Ao final, pugna pelo provimento do recurso.

É o relatório.

## Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os demais pressupostos legais de admissibilidade, dele, portanto, tomo conhecimento.

Passa-se, então, à análise dos tópicos recursais.

### - Da preliminar – Da Violação ao artigo 19, §§ 4º, 5º e 7º da Lei 10522/2002

A questão suscitada pela Recorrente, como preliminar, em relação ao fato de o Acórdão recorrido não ter aplicado as teses fixadas pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ no RESP nº 1.221.170/PR e ao contido na Nota SEI nº 63/2018, se confunde com o próprio mérito do litígio, razão pela qual o tema será apreciado oportunamente.

Ademais, as teses fixadas pelo STJ no RESP nº 1.221.170/PR e o contido na Nota SEI nº 63/2018 não podem ser aplicados indistintamente, devendo ser observado o contido no caso concreto sob análise, pois cada processo envolvendo a glosa de créditos de insumos de PIS e COFINS possui as suas peculiaridades próprias.

Assim, é de se rejeitar a preliminar arguida.

**- Da preliminar – Da Nulidade do Despacho Decisório – Cerceamento de Defesa – Indeferimento de prova pericial**

No tópico a Recorrente alega que o Despacho Decisório fere o princípio da verdade material; que não houve uma análise precisa das informações prestadas nos autos e que o processo deveria ter sido convertido em diligência com a realização de perícia para aferição dos créditos postulados.

Improcedem os argumentos recursais.

No caso dos autos não se vislumbra qualquer das hipóteses ensejadoras da decretação de nulidade do Despacho Decisório, pois todos os atos do procedimento foram lavrados por autoridade competente, bem como, não se vislumbra qualquer prejuízo ao direito de defesa da Recorrente.

No Despacho Decisório, conforme encartado no relatório da decisão recorrida consta o seguinte:

“Segundo o Despacho Decisório, a descrição do procedimento fiscal de análise do crédito está disponível no *site* da Receita Federal do Brasil. Em acesso ao endereço indicado, constata-se a existência de três documentos: Termo de Verificação Fiscal (TVF), Anexos ao TVF e intimações realizadas.

Segundo o referido TVF, solicitou-se à contribuinte a apresentação de arquivos digitais, de documentos fiscais comprobatórios dos créditos, a descrição do processo produtivo com identificação dos principais bens e serviços utilizados como insumos e a apresentação de demonstrativos mensais de receitas de exportação.

A autoridade fiscal explica que, em resposta, a interessada entregou os documentos solicitados e informou que apenas nos meses de junho/2006, agosto/2006, setembro/2006, novembro/2006, janeiro/2007, março/2007, abril/2007, junho/2007, setembro/2007, outubro/2007, janeiro/2008 e abril/2008 auferiu receitas de exportação (Carta GERA/EXT 284/2011).

A partir dos demais documentos entregues e das informações prestadas, a autoridade fiscal identificou as seguintes irregularidades. (...)”

Com efeito, o contribuinte tem que apresentar sua defesa dos fatos retratados no Despacho Decisório, pois ali estão descritos, de forma clara e precisa, estando evidenciado no presente caso que não houve nenhum prejuízo à defesa.

Corroborando tal fato que a Recorrente apresentou Manifestação de Inconformidade e Recurso com alegações de mérito o que demonstra que teve pleno conhecimento de todos os fatos e aspectos inerentes ao reconhecimento parcial do crédito e à homologação parcial da compensação, com condições de elaborar as peças de inconformidade e recursal.

A título ilustrativo, acrescento o entendimento uníssono do CARF sobre a matéria:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do Fato Gerador: 15/02/2001

**NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO. INOCORRÊNCIA.**

Estando presentes os requisitos formais previstos nos atos normativos que disciplinam a restituição/compensação, que possibilitem ao contribuinte



compreender o motivo do seu indeferimento, não há que se falar em nulidade do despacho decisório por cerceamento de defesa.

(...)” (Processo nº 12448.909736/2014-89; Acórdão nº 3003-001.399; Relator Conselheiro Marcos Antonio Borges; sessão de 14/10/2020)

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

DESPACHO DECISÓRIO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

No caso, os procedimentos adotados pela fiscalização, bem como a fundamentação apresentada pela autoridade fiscal são suficientes para o pleno exercício do direito de defesa. Ademais, o Despacho Decisório traz todos os elementos formais necessários e foi emitido por autoridade competente.

Assim, não vislumbro nulidade no ato administrativo guerreado. (...)” (Processo nº 10880.955522/2010-16; Acórdão nº 1401-004.896; Relator Conselheiro Carlos André Soares Nogueira; sessão de 14/10/2020)

Com relação ao pedido de realização de perícia e da conversão do feito em diligência, entendo que pelas informações contidas nos autos é possível apreciar a questão, com o deslinde das matérias colocadas em litígio.

Da decisão recorrida destaco:

“Por outro lado, também não é o caso de realização de diligência. Afinal, a desorganização contábil da interessada não é motivo de força maior a ensejar a postergação de provas, nos termos do §4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72. Aliás, como já se disse, a questão aqui tratada diz respeito unicamente ao dever de a contribuinte manter e apresentar os documentos fiscais comprobatórios de sua escrituração contábil e fiscal.

Ademais, apenas a título informativo, a contribuinte nem ao menos indicou qual seria a concessionária de energia elétrica a quem deveria a RFB diligenciar, o que torna o pedido, ainda que fosse necessário, impraticável.

Quanto às despesas com aluguel de máquinas e equipamentos, curiosamente, a contribuinte também solicita diligência para obtenção das 2ª vias das notas fiscais. Mas diligenciar a quem? Por que a contribuinte não entrou em contato com seus fornecedores para obtenção destas notas fiscais? Em suma, pelas mesmas razões acima, não é possível deferir à contribuinte tal pedido.

Indefere-se, assim, o pedido de diligência por ser absolutamente desnecessário, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235/1972.”

Assim, é de se rejeitar as preliminares suscitadas.

#### **- Mérito: Considerações introdutórias**

Em relação ao mérito do recurso, algumas considerações introdutórias se fazem necessárias.

Marco Aurélio Grecco (in "Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS", Revista Fórum de Direito Tributário RFDT, ano1, n. 1, jan/fev.2003, Belo Horizonte: Fórum, 2003) diz que será efetivamente insumo ou serviço com direito ao crédito sempre que a atividade ou a utilidade forem necessárias à existência do processo ou do produto ou agregarem (ao processo ou ao produto) alguma qualidade que faça com que um dos dois adquira determinado padrão desejado.

O escólio de Aliomar Baleeiro é elucidativo para a questão posta em debate:

"É uma algaravia de origem espanhola, inexistente em português, empregada por alguns economistas para traduzir a expressão inglesa "input", isto é, o conjunto dos fatores produtivos, tais como matérias-primas, energia, trabalho, amortização de capital, etc, empregados pelo empresário para produzir o "output" ou o produto final (...)" (Direito Tributário Brasileiro, Forense Rio de Janeiro, 1980, 9ª edição, pág. 214)

O Superior Tribunal de Justiça entende que são ilegais as Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004 que embasaram a decisão recorrida, conforme a seguir:

"PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.

2. Agride o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98/STJ: "Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório".

3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.

4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elásticos.

**5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.**

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.

7. Recurso especial provido." (REsp 1246317/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 29/06/2015)

Imperioso esclarecer que por ocasião do julgamento do RESP nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo a Corte Superior assim se posicionou sobre a matéria:

"TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3o., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte." (REsp 1221170/PR, Rel. Ministro

NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/02/2018, DJe 24/04/2018)

Excerto do voto proferido pelo Conselheiro Rodrigo Cardozo Miranda, no processo 10247.000002/2006-63 é elucidativo para o caso em debate:

"Portanto, “insumo” para fins de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativos, partindo de uma interpretação histórica, sistemática e teleológica das próprias normas instituidoras de tais tributos (Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003), deve ser entendido como todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda, e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo."

Ainda, de processo relatado pelo Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas:

"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. CONCEITO DE INSUMO.

O termo “insumo” utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. Sua justa medida caracteriza-se como o elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais." (Processo 11065.101167/2006-52; Acórdão 9303-005.612; Relator Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Sessão de 19/09/2017).

Prefacialmente ao mérito, destaco que caso análogo ao presente, envolvendo a própria Recorrente, já foi apreciado pelo CARF, conforme se depreende da ementa do Acórdão nº 3301-007.126, de relatoria do Conselheiro Winderley Moraes Pereira, a seguir reproduzida:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.

NULIDADE DO LANÇAMENTO. INDEFERIMENTO.

Não há que se cogitar em nulidade do lançamento de ofício quando, no decorrer da fase litigiosa do procedimento administrativo é dada ao contribuinte a possibilidade de exercício do direito ao contraditório e à ampla defesa.

COMPENSAÇÃO DE PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. EXIGÊNCIA DE CRÉDITO LÍQUIDO E CERTO.

O crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior somente pode ser objeto de indébito tributário, quando comprovado a sua certeza e liquidez.

**INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS TRIBUTÁRIAS.  
INCOMPETÊNCIA. APLICAÇÃO DA SÚMULA Nº 2 DO CARF.**

Este Colegiado é incompetente para apreciar questões que versem sobre constitucionalidade das leis tributárias.

Recurso Voluntário Parcialmente Provido” (Processo nº 12448.918684/2011-99; Acórdão nº 3301-007.126; Relator Conselheiro Winderley Moraes Pereira; sessão de 20/11/2019)

A decisão foi tomada por unanimidade de votos, pela parcial procedência do Recurso Voluntário interposto.

Por concordar com as razões expendidas, adoto o voto proferido pelo Conselheiro Winderley Moraes Pereira como razões de decidir, cujos excertos serão reproduzidos nos tópicos pertinentes, com os acréscimos devidos.

Tecidas tais considerações, passa-se à análise individualizada das glosas efetivadas, conforme tópicos da peça recursal.

**- Mérito: Da Efetiva Vinculação dos Créditos de Meses Diversos à Receita de Exportação de Períodos Subsequentes**

Como antes consignado, adoto como razões de decidir o voto proferido pelo Conselheiro Winderley Moraes Pereira (Acórdão nº 3301-007.126), *in verbis*:

“Para esta matéria a análise dos autos comprova que é incontroverso que o pleito da Recorrente para o ressarcimento dos valores referentes a estes períodos não existiram exportação. Entendo que a condição para a discussão do ressarcimento passa por uma premissa insuperável que é a existência de importações no período.

A Recorrente não questiona a ausência de exportações levantadas pela Fiscalização e alega que teria direito ao ressarcimento em razão de exportações futuras. Entendo que tal alegação não pode prosperar, a legislação é clara ao permitir o ressarcimento para créditos em operações de importação. No caso em tela a ausência de importação no período não permite o ressarcimento dos créditos. Conforme foi muito bem explanado na decisão de piso ao analisar a legislação que rege a matéria.

“O art. 6º, §§ 1º e 2º, da Lei nº 10.833, de 2003, bem como o art. 5º, §§ 1º e 2º, da Lei nº 10.637, de 2002, determinam que os créditos da não-cumulatividade de PIS/Cofins poderão ser deduzidos da contribuição a pagar e compensados com débitos próprios de tributos administrados pela RFB. Somente na hipótese de remanescer crédito ao final do trimestre de apuração, a contribuinte poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro. Porém, nos termos do §3º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003, aplicável também ao PIS por força do inc. III do art. 15 desta lei, o direito à compensação e ao ressarcimento “aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º”.

Os referidos §§ 8º e 9º do art. 3º dizem respeito aos métodos de rateio previstos na legislação para as pessoas jurídicas que apuram receitas

cumulativas e não-cumulativas. Tais métodos, aliás, são os que devem ser aplicados aos contribuintes que apuram receita de vendas no mercado interno, receitas de venda no mercado interno não tributadas e receitas de exportação.

No caso, a contribuinte utilizou o método do rateio proporcional, ou seja, aquele segundo o qual deve-se aplicar aos custos, despesas e encargos comuns a relação existente entre a receita de exportação e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

Com esta opção, o crédito ressarcível é o resultado da divisão entre as receitas de vendas no mercado externo e a receita bruta total. Como não houve operações de vendas ao mercado externo no mês em questão não há como, com a opção realizada pela própria interessada, vincular seus custos, despesas e encargos às receitas de exportação. Por tal razão, não há como apurar créditos ressarcíveis.

Assim, é possível à interessada apurar créditos, aliás, o que fez. No entanto, como o crédito apurado não está vinculado à receita de exportação, ele somente pode ser utilizado para dedução da contribuição devida em cada período de apuração, excetuando-se, a partir de 2005, os casos das vendas enquadradas no art. 17 da Lei nº 11.033/04, que não é o caso da manifestante.”

A Recorrente alega ofensa ao princípio da não cumulatividade da Cofins, entendendo que também aqui não pode prosperar o recurso. A Recorrente não se viu impedida de apurar os créditos, a decisão da Fiscalização da qual concordo integralmente, discute no presente processo a possibilidade de ressarcimento destes créditos e não afasta a utilização destes créditos se cumpridas as exigências legais.”

Assim, nada a deferir no tópico em apreço, esclarecendo que a decisão recorrida possui idêntica redação ao texto antes reproduzido da decisão contida no Acórdão nº 3301-007.126.

**- Mérito: Dos Créditos Relativos a Meses Diversos para os quais a despeito da Comprovação da Exportação entendeu o julgador não serem as despesas passíveis de creditamento**

**(i) Da Parcela do Crédito Relativa às Despesas com Produção de Carvão Vegetal**

Novamente, sirvo-me do contido no voto proferido pelo Conselheiro Winderley Morais Pereira já referido:

“As glosas referentes a créditos relativos aos períodos em que houve a comprovação da exportação, segundo consta do Termo de Verificação Fiscal, a Recorrente registrou créditos sobre aquisições de bens e serviços utilizados como insumos, despesas de energia elétrica, despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos, aquisições de bens para o ativo imobilizado e sobre as chamadas “Outras Operações com Direito a Crédito” (Linhas 02, 03, 04, 06, 10 e 13 da Ficha 16A dos DACON.

Ainda, segundo o TVF parte das glosas ocorreram pela posição adotada na auditoria de não considerar as despesas com a produção de carvão vegetal como insumo do processo produtivo.

Em que pese as justificativas apresentadas pela Autoridade Fiscal, com a decisão do STJ no REsp 1.221.170, a definição do conceito de insumo passa por

determinar a essencialidade e relevância das operações dentro do processo produtivo. A Receita Federal já sob a ótica da decisão do STJ editou o Parecer Normativo Cosit/RFB 5/2018, em que apresenta entendimentos sobre os critérios de relevância e essencialidade. O Parecer entende como permitindo a apuração de créditos na produção verticalizada, quando uma empresa produz o insumo a ser utilizado em etapas subsequentes da sua cadeia de produção, ampliando de forma significativa o entendimento anterior que vedava a utilização de créditos nos insumos produzidos pela própria empresa. O trecho abaixo extraído do Parecer Normativo RFB/Cosit 5/2018 trata destes insumos.

### 3. INSUMO DO INSUMO

Outra discussão que merece ser elucidada neste Parecer Normativo versa sobre a possibilidade de apuração de créditos das contribuições na modalidade aquisição de insumos em relação a dispêndios necessários à produção de um bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo).

Como dito acima, uma das principais novidades plasmadas na decisão da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça em testilha foi a extensão do conceito de insumos a todo o processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros.

Assim, tomando-se como referência o processo de produção como um todo, é inexorável que a permissão de creditamento retroage no processo produtivo de cada pessoa jurídica para alcançar os insumos necessários à confecção do bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros, beneficiando especialmente aquelas que produzem os próprios insumos (verticalização econômica). Isso porque o insumo do insumo constitui *"elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço"*, cumprindo o critério da *essencialidade* para enquadramento no conceito de insumo.

Esta conclusão é especialmente importante neste Parecer Normativo porque até então, sob a premissa de que somente geravam créditos os insumos do bem destinado à venda ou do serviço prestado a terceiros, a Secretaria da Receita Federal do Brasil vinha sendo contrária à geração de créditos em relação a dispêndios efetuados em etapas prévias à produção do bem efetivamente destinado à venda ou à prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo).

Portanto, com o novo entendimento da Receita Federal, devem ser afastadas as glosas referentes a aquisição de bens e prestação de serviços referente a produção de carvão vegetal."

É de se acrescentar que o entendimento de que as despesas incorridas com a produção do carvão vegetal, desde a formação de florestas e prosseguindo por diversas etapas, até a colocação do produto final, ferro-gusa, no mercado, garantem o direito ao crédito da contribuição, também foi confirmado em outra decisão proferida pelo CARF, por unanimidade de votos, em processo de relatoria do Conselheiro Luis Felipe de Barros Reche.

Reproduzo a ementa de tal decisão:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

**REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.**

De acordo com inciso II do art. 3º da Lei no 10.833/03, de mesmo teor do inciso II do art. 3º da Lei no 10.637/02, o conceito de insumos pode ser interpretado dentro do conceito da essencialidade e relevância, desde que o bem ou serviço seja essencial ou relevante à atividade produtiva.

Em observância ao art. 62, § 2º, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF no 343/2015, com redação dada pela Portaria MF no 152/2016, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015, devem ser reproduzidas no julgamento dos recursos no âmbito deste Conselho.

**REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS DOS INSUMOS. POSSIBILIDADE DE TOMADA DE CRÉDITOS.**

**Em um processo produtivo de uma mesma empresa com várias etapas em uma produção verticalizada, cada qual gerando um produto que será insumo na etapa seguinte ("insumos dos insumos"), como no caso de sementes como insumos para gerar árvores/madeira, que servem de insumos na obtenção do carvão vegetal, que constitui, por sua vez, insumo para a produção do ferro-gusa, sendo o produto anterior insumo utilizado na produção do item subsequente da cadeia produtiva, não há óbice à tomada de créditos. (...)"** (Processo nº 10665.903740/2010-10; Acórdão nº 3001-001.435; Relator Conselheiro Luis Felipe de Barros Reche; sessão de 15/09/2020) (nosso destaque)

No voto condutor, o Conselheiro Luis Felipe de Barros Reche, adotou a compreensão exposta pelo Conselheiro Rosaldo Trevisan no Acórdão nº 3401-003.097, cujos excertos são abaixo reproduzidos:

**"1.1. Dos "insumos dos insumos..."**

Quando a recorrente se refere a custos de produção relacionados a formação de florestas de eucalipto e produção do próprio carvão vegetal, está a tratar dos insumos necessários à produção do carvão vegetal, que na verdade é um insumo para produção do ferro-gusa, que é o produto vendido pela empresa. Daí intitularmos este tópico de "insumos dos insumos..."

E as reticências se devem à explicação da recorrente sobre o processo produtivo do ferro-gusa, no qual existem basicamente três etapas, cada uma gerando um produto que será insumo na etapa seguinte. Assim, tem-se, em verdade, os "insumos dos insumos dos insumos" (sementes como insumos para gerar árvores/madeira, que servem de insumos na obtenção do carvão vegetal, que constitui insumo para a produção do ferro-gusa).

Não se tem dúvidas de que se estivéssemos a analisar a semente, por exemplo, adquirida de pessoa jurídica como insumo para uma empresa que comercializa toras de madeira, pouco restaria de contencioso. Igualmente se estivéssemos a analisar aquisições de madeira como insumo para uma empresa que vende carvão vegetal. De forma idêntica, seria incontroverso (inclusive para o autuante, se estivessem compatíveis as quantificações nas notas fiscais, ou se tivessem havido complementações) que as aquisições de carvão vegetal constituem insumos para empresa que vende ferro-gusa.

Considerando o exposto, e o conceito de insumo aqui adotado (bens necessários ao processo produtivo/fábrica, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final,



tem-se que o único elemento que se acrescenta no caso concreto é o silogismo: se a semente é necessária à obtenção da madeira, necessária à obtenção do carvão vegetal, por sua vez necessário à obtenção do ferro-gusa, logo a semente é necessária à obtenção do ferro-gusa. Não faz sentido culpar/penalizar a empresa por ter fabricação/produção própria dos insumos necessários a etapas subsequentes de seu processo produtivo.

Não assiste razão ao fisco, assim, para efetuar as glosas. A exigência de vinculação "direta" (ou mesmo contato físico) com o produto vendido não encontra respaldo legal para as contribuições não cumulativas. A simples leitura do inciso II do art. 3º das leis de regência (Lei nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003) mostra que os bens e serviços devem ser utilizados como insumo "na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda..", e não "na produção ou fabricação direta de bens ou produtos destinados à venda..", como deseja o fisco.

A turma de origem havia apreciado casos semelhantes, à época (a árvore plantada era inclusive a mesma, eucalipto, mas havia uma etapa a menos, tratando-se apenas de "insumos dos insumos"). Abaixo são transcritos excertos da ementa do julgamento e do voto condutor, unanimemente acolhido por aquela turma em relação à matéria em discussão:

**"CRÉDITOS. CUSTOS INCORRIDOS NO CULTIVO DE EUCALIPTOS. Os custos incorridos com bens e serviços aplicados na floresta de eucaliptos destinados à extração da celulose configuram custo de produção e, por tal razão, integram a base de cálculo do crédito das contribuições não-cumulativas. (...)"**

**"Conforme se verifica nos autos, a fiscalização não só adotou o conceito de insumo estabelecido para o IPI, por meio das instruções normativas da Receita Federal; mas também seccionou a atividade do contribuinte em duas etapas: a produção da matéria-prima (madeira) e a extração da celulose (produto final industrializado a ser exportado).**

Ao assim proceder a fiscalização acabou por considerar como "produção" apenas a etapa industrial do processo produtivo, como se estivesse analisando um processo de ressarcimento de IPI, esquecendo-se de que os arts. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 utilizam os termos "produção" e "fabricação".

(...)

No caso concreto, o contribuinte exerce as duas atividades: produz sua própria matéria-prima (produção de madeira) e extrai a celulose da matéria-prima (fabricação), por meio do processo industrial descrito nos recursos apresentados neste processo.

Tendo em vista que a lei contemplou com o direito de crédito os contribuintes que exerçam as duas atividades, conclui-se, a partir da interpretação literal dos textos dos arts. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, que não há respaldo legal para expurgar dos cálculos do crédito os custos incorridos na fase agrícola (produção da madeira), sob argumento de que esta fase culmina na produção de bem para consumo próprio.

(...)

Sendo assim, devem ser revertidas as glosas dos créditos relativos aos custos incorridos com os bens e serviços discriminados nas planilhas de glosa sob as rubricas: a) manejo das plantações de eucalipto; (...)" (Acórdãos n. 3403-

*002.815 a 824, Rel. Antonio Carlos Atulim, unânimes em relação à matéria, sessão de 27.fev.2014) (grifo nosso)*

(...)”

Tem razão a Recorrente ao sustentar que sem a formação do carvão vegetal tornar-se-ia inviável o início do seu processo produtivo, sendo fato incontestável a imprescindibilidade do carvão vegetal para a produção do ferro-gusa e, por corolário lógico, dos serviços necessários à formação das florestas das quais serão extraídas o aludido carvão.

Assim, é de se deferir o pleito recursal em tal matéria, para afastar as glosas dos créditos referentes à formação de florestas e produção de carvão vegetal, reconhecendo o direito ao crédito pela aquisição de bens e serviços (insumos), desde que observados os demais requisitos da lei, dentre os quais, terem sido as operações tributadas pela contribuição e os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País.

#### **(ii) Da Parcela do Crédito sobre outros créditos de Materiais de Uso e Consumo**

Do voto proferido pelo Conselheiro Winderley Moraes Pereira no processo citado transcrevo:

“Para este tópico o Termo de Verificação sustenta as glosas na ausência de previsão legal para fruição de despesas de uso e consumo que não estejam vinculadas ao processo produtivo.

*II. 4 - DA PARCELA DO CRÉDITO SOBRE VALORES DOS MATERIAIS DE USO E CONSUMO Como já relatado, a base de cálculo a ser declarada na Linha 13 da Ficha 16A do DACON a título de "Outras Operações com Direito a Crédito" deve ser composta por eventuais valores sobre os quais a legislação permita a apuração de créditos do PIS e da COFINS que não estejam previstos nas demais linhas do DACON.*

*Segundo informado pela fiscalizada nas planilhas relativas à apuração dos créditos mensais, os valores declarados nas referidas Linha 13 das Fichas 16A dos DACON dos meses em que houve exportações se referem a aquisições de materiais de uso e consumo. Todavia, não se vislumbra na legislação de regência da matéria (Lei 10.833/2003 e 10.637/2002) qualquer dispositivo que ampare a apuração de créditos do PIS e da COFINS sobre tais valores, de modo que devem ser glosados os créditos assim apurados pela empresa FERRO GUSA CARAJÁS S/A.*

Neste tópico não existe questionamento objetivo da Recorrente com a apresentação de informações e documentação comprobatória que tais despesas estariam vinculadas ao processo produtivo e mais uma vez é mister ressaltar a obrigação que recai sobre a Recorrente de comprovar os créditos pleiteados. A ausência desta comprovação impede o aproveitamento dos créditos, mantendo-se as glosas realizadas pela Fiscalização.”

A decisão recorrida, com acerto, indica que a glosa realizada foi lastreada em fato concreto e não em mera presunção, como alegou a Recorrente. Afinal, teve como fundamento as informações prestadas por ela própria.

Vejamos o relatório elaborado pela Recorrente que indica o aproveitamento de créditos com despesas de itens de uso e consumo nos meses de ago/2006, out/2006, nov/2006 e dez/2006:

## Composição do Saldo de PIS e COFINS a recuperar de 2006 - FERRO GUSA CARAJAS

|        | DACON              | IMOB. 1/48        | USO E CONSUMO | TOTAL              | Pis           |
|--------|--------------------|-------------------|---------------|--------------------|---------------|
| jan/06 | 20-14 5.109.213    | 825.192           |               | 5.934.406          | 20-14         |
| fev/06 | 20-21 4.675.302    | 1.544.294         |               | 6.219.596          | 20-21         |
| mar/06 | 20-33 8.098.095    | 1.544.729         |               | 9.642.824          | 20-33         |
| abr/06 | 20-44 8.298.642    | 1.544.729         |               | 9.843.371          | 20-44         |
| mai/06 | 20-52 4.563.097    | 1.544.729         |               | 6.107.827          | 20-52         |
| jun/06 | 20-63 6.675.832    | 1.561.212         |               | 8.237.044          | 20-63         |
| jul/06 | 20-77 12.519.247   | 1.561.212         |               | 14.080.460         | 20-77         |
| ago/06 | 20-83 7.933.608    | 1.561.212         | 3.280         | 9.498.101          | 20-83         |
| set/06 | 20-93 13.643.997   | 1.565.751         |               | 15.209.748         | 20-93         |
| out/06 | 20-111 13.749.643  | 1.565.751         | 31.905        | 15.347.299         | 20-111        |
| nov/06 | 20-107 12.366.220  | 1.566.247         | 4.665         | 13.937.132         | 20-107        |
| dez/06 | 20-128 14.637.765  | 2.544.430         | 9.512         | 17.191.708         | 20-128        |
|        | <b>112.270.662</b> | <b>18.929.490</b> | <b>49.363</b> | <b>131.249.515</b> | <b>20-128</b> |

|                | BASE DE CALCULO    | PIS a recuperar  | COFINS a recuperar | TOTAL             |
|----------------|--------------------|------------------|--------------------|-------------------|
| DACON          | 112.270.662        | 1.852.466        | 8.532.570          | 10.385.036        |
| AQUISICAO 1/48 | 18.929.490         | 312.337          | 1.438.641          | 1.750.978         |
| USO E CONSUMO  | 49.363             | 814              | 3.752              | 4.566             |
|                | <b>131.249.515</b> | <b>2.165.617</b> | <b>9.974.963</b>   | <b>12.140.580</b> |

Afirma a decisão recorrida:

“Outrossim, é imperioso destacar que se o seu relatório apresentado à fiscalização, e tomado como base para a glosa dos créditos, está errado por que, então, a interessada não trouxe aos autos a demonstração de como apurou os créditos informados na rubrica “Outras operações com direito a crédito” do Dacon?

É, portanto, descabida a tese de afronta à garantia constitucional da ampla defesa. Afinal, não só tal garantia está sendo exercida com a apresentação deste recurso, mas também porque a glosa foi realizada com as informações que ela própria forneceu à fiscalização.”

Como visto a glosa se deu em razão de as despesas com bens de uso e consumo não serem passíveis de creditamento, na linha do que dispõe os arts. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

A Recorrente não conseguiu provar que os bens adquiridos integram o seu processo produtivo.

Em face da imprecisão quanto a descrição dos bens e sua utilização no processo produtivo, cujo ônus de comprovar a origem do direito creditório pleiteado é do contribuinte, resta inviabilizado o reconhecimento do direito.

É por demais sabido que a Recorrente precisa demonstrar a função de cada produto, cuja aquisição pretende fazer gerar créditos, no seu processo produtivo, evidenciando a sua essencialidade ou relevância para o mesmo.

Assim, em processos de ressarcimento/restituição/compensação não é do Fisco o ônus de provar a inexistência do direito creditório, mas sim do contribuinte realizar a prova de sua existência, ou seja, de sua liquidez e certeza.

Como dito, a glosa se refere à compra de material para uso ou consumo, sendo que o contribuinte não se desincumbiu de sua tarefa de comprovar o equívoco da Fiscalização e que tais bens são necessários e integram o seu processo produtivo.

Nestes termos, nada a deferir no tema recursal.

#### - Dos Argumentos de Índole Constitucional

Acrescento que em relação aos argumentos de índole constitucional tecidos pela Recorrente, tem aplicação o contido na Súmula CARF nº 2, a seguir transcrita:

**“Súmula CARF nº 2** O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”

Sendo referida súmula de aplicação obrigatória por este colegiado, maiores digressões sobre a matéria são desnecessárias.

Assim, nada a prover no tema.

Diante do exposto, voto por rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para afastar as glosas dos créditos referentes à formação de florestas e produção de carvão vegetal, reconhecendo o direito ao crédito pela aquisição de bens e serviços (insumos), desde que observados os demais requisitos da lei, dentre os quais, terem sido as operações tributadas pela contribuição e os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País.

## CONCLUSÃO

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para afastar as glosas dos créditos referentes à formação de florestas e produção de carvão vegetal, reconhecendo o direito ao crédito pela aquisição de bens e serviços (insumos), desde que observados os demais requisitos da lei, dentre os quais, terem sido as operações tributadas pela contribuição e os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira – Presidente Redator