



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10070.000619/2004-86
ACÓRDÃO	3002-003.246 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de setembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MINERACOES BRASILEIRAS REUNIDAS S A MBR
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/02/2004 a 29/02/2004

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS

O alcance do conceito de insumo, segundo o regime da não-cumulatividade do PIS Pasep e da COFINS é aquele em que o os bens e serviços cumulativamente atenda aos requisitos de (i) essencialidade ou relevância com/ao processo produtivo ou prestação de serviço; e sua (ii) aferição, por meio do cotejo entre os elementos (bens e serviços) e a atividade desenvolvida pela empresa.

COMPENSAÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO DO CONTRIBUINTE.

Pertence ao contribuinte o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito para o qual pleiteia ressarcimento, restituição ou compensação.

CRÉDITO SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE

Em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002 e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pelo STJ e do Parecer Cosit nº 5, de 2018, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS e para a COFINS, bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

PIS/COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO. ESTOQUE DE ABERTURA.

O aproveitamento de crédito presumido correspondente ao estoque de abertura abrange apenas bens adquiridos para revenda ou utilizados como

insumos na produção, somente quando adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, não alcançando despesas com salários e encargos.

DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. REJEIÇÃO.

Diligência ou perícia não se prestam para suprir a deficiência das provas carreadas pelo sujeito passivo aos autos, sendo cabível somente quando for imprescindível ou praticável ao desenvolvimento da lide.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/02/2004 a 29/02/2004

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS

O alcance do conceito de insumo, segundo o regime da não-cumulatividade do PIS Pasep e da COFINS é aquele em que o os bens e serviços cumulativamente atenda aos requisitos de (i) essencialidade ou relevância com/ao processo produtivo ou prestação de serviço; e sua (ii) aferição, por meio do cotejo entre os elementos (bens e serviços) e a atividade desenvolvida pela empresa.

COMPENSAÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO DO CONTRIBUINTE.

Pertence ao contribuinte o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito para o qual pleiteia ressarcimento, restituição ou compensação.

CRÉDITO SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE

Em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002 e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pelo STJ e do Parecer Cosit nº 5, de 2018, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS e para a COFINS, bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

PIS/COFINS. CRÉDITO PRESUMIDO. ESTOQUE DE ABERTURA.

O aproveitamento de crédito presumido correspondente ao estoque de abertura abrange apenas bens adquiridos para revenda ou utilizados como insumos na produção, somente quando adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, não alcançando despesas com salários e encargos.

DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. REJEIÇÃO.

Diligência ou perícia não se prestam para suprir a deficiência das provas carreadas pelo sujeito passivo aos autos, sendo cabível somente quando for imprescindível ou praticável ao desenvolvimento da lide.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reverter as glosas sobre despesas com Serviço de aspersão com caminhão pipa em estradas, Conservação de estrada, Serviço de taludes e cortes com coveamento manual e serviços de sondagem.

Assinado Digitalmente

Marcos Antonio Borges – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Catarina Marques Morais de Lima, Keli Campos de Lima, Rafael Luiz Bueno da Cunha (substituto[a] integral), Gisela Pimenta Gadelha, Neiva Aparecida Baylon e Marcos Antonio Borges (Presidente).

RELATÓRIO

Adoto o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que narra bem os fatos:

DO DESPACHO DECISÓRIO

Trata-se de pedido compensação de créditos do PIS e da Cofins, regime não cumulativo, vinculados às receitas de exportação auferidas no mês de fevereiro de 2004 (fls. 02/06).

No intuito de avaliar a compensação pretendida, instaurou-se junto à Contribuinte um procedimento fiscal, ao fim do qual foi expedido o Termo de Verificação e Constatação Fiscal de fls. 28/64, cujos demonstrativos acostados apontam, em favor da Interessada, valores de créditos inferiores aos pleiteados (fls. 66/70).

As razões que levaram ao deferimento parcial do crédito, expostas no mencionado Termo de Verificação e Constatação Fiscal foram, em síntese, as que se seguem.

A Requerente tem por objetivos sociais a pesquisa, prospecção, lavra, beneficiamento, desenvolvimento, aproveitamento e administração de minas de minério de ferro e o comércio de minério (exportação em sua quase totalidade).

Da análise dos Dacon apresentados nos anos de 2004 e 2005 a fiscalização observou que as receitas de exportação representaram, em média, 82% do total das receitas auferidas, situação que deu ensejo à acumulação de créditos do PIS e da Cofins.

No período fiscalizado (anos de 2004 e 2005), verificou-se que a empresa apurou créditos em relação a: bens adquiridos para revenda, bens utilizados como insumos, produtos intermediários, combustíveis e lubrificantes, fretes de materiais, serviços utilizados como insumos, despesas de energia elétrica, despesas com aluguéis de máquinas e equipamentos, despesas financeiras com empréstimos e financiamentos, encargos de depreciação do ativo

imobilizado e fretes. Contudo, ao analisar a legitimidade desses créditos, a fiscalização considerou indevidos alguns deles.

O entendimento fiscal é no sentido de que só seriam passíveis de gerar créditos os bens, produtos intermediários e serviços aplicados e/ou consumidos diretamente na produção dos bens destinados à venda. Com base neste entendimento, foram glosados os créditos originados dos seguintes bens:

1.1) Bens do ativo permanente adquiridos para aplicação na produção de bens destinados à venda, com vida útil superior a um ano.

No curso do procedimento fiscal foi verificado que a Contribuinte adquirira bens que, de regra, seriam classificáveis no Ativo Imobilizado, tendo descontado integralmente os créditos advindos destas aquisições, por entender que se tratava de material intermediário.

Os demonstrativos das glosas decorrentes dessas aquisições constam dos Anexos nº 07 e 19 do TVF. Nada obstante, a autoridade fiscal reconheceu e considerou em suas apurações os créditos decorrentes da depreciação destes bens, conforme Anexos nº 08 e 20.

1.2) Serviços não passíveis de enquadramento no conceito de insumo.

A glosa desses créditos foi justificada pelo entendimento de que não se tratava de serviços aplicados/consumidos diretamente na produção dos bens destinados à venda.

Trata-se dos seguintes serviços: aspersão em estradas, manutenção em sistema de ar condicionado predial, conservação de estrada com patrol e pipa, lavagem de equipamentos de mineração, locação de mão de obra elétrica não especificada, sondagem e construção de poços artesianos.

Os demonstrativos das glosas constam dos Anexos nº 09 e 21 do TVF.

No que respeita aos serviços de sondagem e construção de poços artesianos, o relatório fiscal destaca que são dispêndios classificáveis no Ativo Diferido e, por conseguinte, sujeitos aos encargos de amortização, que não são passíveis de gerar créditos das contribuições, por expressa vedação legal.

O demonstrativo das glosas de créditos originados de dispêndios com serviços de sondagem, no ano-calendário de 2004 constitui o Anexo nº 11. Já para o ano-calendário de 2005, os créditos indevidamente apropriados, relacionados aos serviços de sondagem e abertura de poços artesianos compõem o Anexo nº 23.

1.3) Serviços de transporte de produtos em elaboração ou acabados, no interior do estabelecimento industrial e entre estabelecimentos da interessada.

Foram glosados todos os créditos advindos dessas despesas, com amparo no entendimento exposto na Solução de Divergência Cosit nº 26, de 2008.

Os demonstrativos destas glosas formam os Anexos nº 10 (ano-calendário 2004) e 22 (ano-calendário 2005) do TVF.

1.4) Gastos com combustíveis e lubrificantes.

Dentre os créditos apropriados a este título, foram glosados os créditos advindo das aquisições de “graxas”, com supedâneo na Solução de Divergência nº 12 – COSIT, de 24/10/2007.

Os demonstrativos destas glosas constam dos Anexos nº 12 (ano-calendário 2004) e nº 24 (ano-calendário 2005).

1.5) Estoques de abertura em 01/02/2004 (Cofins).

Da base de cálculo dos créditos presumidos da Cofins, advindos dos estoques de abertura existentes em 31/01/2004, foram glosados os valores relativos às despesas com o pagamento de encargos e salários, por não existir previsão legal para este creditamento.

Os valores decotados das bases de cálculo destes créditos presumidos foram demonstrados na fl. 60.

Em face das irregularidades constatadas, a autoridade fiscal procedeu a uma nova apuração das contribuições para o PIS e da Cofins, elaborando diversos anexos, a fim de demonstrar os montantes de créditos passíveis de compensação, por período de apuração, após as glosas efetuadas.

No que toca ao ano-calendário 2004, de interesse neste processo, as apurações fiscais compõem os Anexos nº 01, 02, 03, 04, 05 e 06 do Termo de Verificação e Constatação Fiscal o qual, por seu turno, serviu de fundamento ao PARECER SEFIS Nº 25/2009.

No mencionado parecer, a autoridade fiscal posicionou-se pelo reconhecimento parcial dos créditos de PIS e de Cofins, relativos ao Primeiro Trimestre de 2004 (fls. 220/228). O demonstrativo dos montantes reconhecidos (e disponibilizados para compensação) segue abaixo reproduzido:

(...)O Chefe do Serviço de Fiscalização da DRF/Belo Horizonte aprovou o PARECER SEFIS Nº 25/2009, nos exatos montantes indicados pela fiscalização.

Em prosseguimento, com supedâneo nas conclusões exaradas no mencionado parecer, o Chefe do Serviço de Orientação e Análise Tributária da DRF/Belo Horizonte expediu o Despacho Decisório nº 2.032-DRF/BHE, determinando que fosse operacionalizada a compensação do débito informado na Declaração de Compensação de fl. 02, observado o limite do crédito indicado pela fiscalização (fls. 267/273).

Extrai-se das fls. 244/246 que a compensação pleiteada foi homologada integralmente, visto não ter restado saldo de débito remanescente, após a operacionalização da compensação.

Na fl. 248 deste processo encontra-se uma relação de pedidos eletrônicos de ressarcimento (PER) de créditos de PIS e de Cofins, regime não cumulativo, vinculados às receitas de exportação auferidas no ano-calendário de 2004.

Relativamente ao primeiro trimestre de 2004, verifica-se os créditos de PIS foram requeridos no PER nº 25021.58084.271206.1.1.08-6449 e os créditos da Cofins no PER nº 20385.11863.261206.1.1.09-3728. O pedido eletrônico de ressarcimento de créditos (PER) do PIS não-cumulativo-exportação do 1º trimestre de 2004 (nº 25021.58084.271206.1.1.08-6449) está vinculado à Dcomp

32002.25316.170107.1.3.08-1965 e o pedido eletrônico de ressarcimento (PER) de créditos da Cofins não-cumulativa-exportação do 1º trimestre de 2004 (nº 20385.11863.261206.1.1.09-3728) está vinculado à Dcomp nº 15798.45803.261206.1.3.09-0609.

Consta ainda, na fl. 259, que por questões procedimentais, foi formalizado um outro processo administrativo (nº 10680.722880/2009-67), a fim de efetivar a compensação do crédito da Cofins (PA Fevereiro/2004). A operacionalização da compensação do crédito de PIS (PA Fevereiro/2004) foi mantida neste feito.

DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE Em 23/06/2009 a Interessada foi cientificada do despacho decisório (fls. 276/277), tendo apresentado, em 23/07/2009, a manifestação de inconformidade de fls.307/333, para alegar, em síntese, o que se passa a descrever.

Inicialmente faz breve relato dos fatos atinentes a este processo, discorre sobre a não cumulatividade das contribuições e sobre o conceito de insumos. Em seguida passa a debater, em específico, as glosas perpetradas pela fiscalização.

2.1) Do Direito ao Crédito Relativo a Produtos Intermediários.

A Manifestante contesta o entendimento fiscal, no sentido de que as aquisições de determinados bens deveriam ter sido contabilizadas no Ativo Imobilizado e, por decorrência, o aproveitamento de créditos dar-se-ia sobre os encargos de depreciação destes bens.

No seu entendimento as glosas efetuadas a esse título são indevidas porque os bens adquiridos são produtos intermediários e, por conseguinte, são passíveis de creditamento, na modalidade Insumos.

Aduz que a diferença entre produtos intermediários e bens do Ativo Permanente se dá em razão do seu consumo no processo produtivo: classificam-se no Ativo Imobilizado os bens duráveis destinados à manutenção das atividades societárias, cujo desgaste se dá em período superior a 01 (um) ano e consideram-se produtos intermediários os bens essenciais ao processo produtivo, que são consumidos de forma imediata e integral, ainda que não componham o produto final.

Neste contexto, alega que as glosas fiscais pautaram-se exclusivamente em informações obtidas junto a terceiros (fornecedores dos bens), sem que fosse procedida a devida análise quanto à duração e ao emprego dos bens em seu processo produtivo.

Protesta que, em respeito ao princípio da verdade material, havendo divergências entre o prazo de vida útil informado pelos fornecedores e o prazo de vida útil considerado pela Interessada, diligências deveriam ter sido realizadas, a fim de verificar a situação concreta, antes que a fiscalização optasse pela glosa desses créditos.

Destaca que um dos fornecedores intimados até alertou a autoridade fiscal de que o prazo de vida útil de um bem não pode ser atestado em abstrato, mas

apenas se este bem for contextualizado no processo produtivo, com observância dos diversos e específicos fatores ambientais, procedimentais e tecnológicos que podem influenciar sua duração.

Nestes termos, propugna a nulidade da glosa efetuada, ao argumento de que a fiscalização não teria cumprido satisfatoriamente o seu dever de provar e, sendo assim, o ato praticado padece de vício de motivação.

Alternativamente, requer a baixa do processo em diligência, para que se analise e esclareça, concretamente, a questão.

2.2) Do Direito ao Crédito Relativo a Serviços Utilizados Como Insumos.

A Manifestante afirma que, por serem essenciais ao funcionamento e continuidade de suas atividades, os serviços glosados pela fiscalização¹ enquadram-se no conceito de insumo e permitem a apropriação de créditos do PIS e da Cofins.

Argumenta que não existe produção de minério de ferro em um estabelecimento sem estrutura e sem manutenção e, por isso, a todo momento, se vê obrigada a despendar quantias consideráveis para manter as estradas que percorre, o ar-condicionado de seu estabelecimento, lavagem de maquinário, revisão e manutenção de sua rede elétrica.

No que toca aos serviços de instalação elétrica, defende que, sendo esta um elemento essencial ao funcionamento de qualquer empresa, do mesmo modo serão os custos necessários à sua utilização, tais como os serviços de instalação da rede elétrica e respectiva mão-de-obra. Estende o mesmo raciocínio aos serviços de lavagem, aspersão e conservação de estradas, sob alegação de que os mesmos se destinam, especialmente, à conservação dos bens do Ativo Imobilizado, cuja aquisição é passível de creditamento.

E arremata que, se os bens sobre os quais os serviços são aplicados geram créditos, há que se permitir, também, créditos sobre tais serviços.

2.3) Do Direito ao Crédito Relativo aos Custos de Deslocamento de Produtos Dentro do Estabelecimento, ou Entre Estabelecimentos da Mesma Empresa.

Esclarece a Manifestante que, pela própria característica da atividade mineradora, não é possível que todas as atividades se desenvolvam num mesmo local.

Segundo alega, o material extraído da mina necessita ser transportado para outras unidades do estabelecimento, ou até mesmo para outros estabelecimentos dedicados a diferentes etapas do processo produtivo. Sendo assim, defende que esse transporte, por caracterizar-se como custo incorrido no processo produtivo, seria passível de gerar créditos do PIS e da Cofins.

Invoca ainda o entendimento exposto na Solução de Consulta nº 71, de 28 de fevereiro de 2005, favorável ao creditamento sobre despesas com fretes entre estabelecimentos da mesma empresa e requer a reversão dessas glosas.

2.3) Dos Créditos Relativos aos Serviços de Sondagem e Construção de Poços Artesianos.

A Manifestante explica que a abertura de poços artesianos tem por finalidade obter recursos naturais que são essenciais ao seu processo produtivo. Aduz que, sem estes poços, não há condição para o exercício de sua atividade exploratória.

Desta forma, apesar de reconhecer que se trata de bens do Ativo Imobilizado, defende que sejam considerados insumos, para fins de creditamento, sob o argumento de que os custos de sua construção incorrem, de imediato, assim como são imediatos os retornos obtidos.

2.4) Do Direito ao Crédito Relativo aos Combustíveis e Lubrificantes (Graxas)A Defesa pontua que as graxas são utilizadas na lubrificação de seu maquinário, para garantir-lhe um perfeito funcionamento. Portanto, considerando que se trata de itens imprescindíveis ao desenvolvimento de suas atividades, entende que devem ser considerados insumos, para fins de creditamento.

Alega não ser cabível a distinção entre graxas e lubrificantes, feita pela fiscalização, vez que o art. 3º, inc. II faz referência, apenas, ao termo lubrificantes, o que significa que qualquer bem que tenha a função de lubrificar e possibilitar o funcionamento adequado do maquinário deve ser considerado como tal.

Ressalta a regra de hermenêutica segundo a qual, onde o legislador não distinguiu não cabe ao intérprete distinguir, concluindo ser indevida a distinção entre lubrificantes em graxas e lubrificantes em óleos, pretendida pela autoridade fiscal.

2.5) Dos Créditos Relativos ao Estoque de Abertura.

Aduz a Impugnante que o creditamento sobre estoques de abertura é uma regra de transição, que teve o objetivo de uniformizar a tributação, para garantir que todas as aquisições efetuadas e estocadas, antes da instituição do regime não cumulativo, gerassem créditos de PIS e Cofins, para serem em aproveitados no novo regime. Desse modo, sustenta que os créditos decorrentes do estoque de abertura, por estarem sujeitos ao comando constitucional do art. 195, §12º não podem ser objeto de restrição ou graduação.

Ante tal raciocínio, conclui que os salários e encargos – que integram os custos do seu processo produtivo – pagos até a instituição do regime não cumulativo, são passíveis de gerar créditos de PIS e Cofins, sendo inválida a pretensão fiscal de restringir a possibilidade de creditamento a pagamentos feitos, exclusivamente, a pessoas jurídicas.

2.6) Do Pedido Sucessivo: Impossibilidade da Exigência de Multa e Juros.

Sucessivamente, em caso de não acolhimento de seu recurso, pretende a Manifestante que sejam afastados os acréscimos legais (juros e multa moratória) incidentes sobre os débitos compensados, ao entendimento de que não existe mora ou descumprimento de qualquer dever legal, até o momento em que o

contribuinte é cientificado do despacho decisório que não homologa a compensação.

Arremata que qualquer entendimento em sentido contrário implica em imputar, ao contribuinte, ônus pela demora do Fisco em homologar (ou não) a compensação e, por isso, não merece prevalecer.

(...)Remetido o processo à DRJ/Belo Horizonte, esta Primeira Turma, em composição diversa, decidiu, em 19/10/2009, não conhecer do recurso apresentado por entender que, tendo sido integralmente homologada a compensação, não haveria litígio a ser apreciado (veja-se Despacho nº 11 – 1ª Turma da DRJ/BHE, fl. 362).

DO RECURSO VOLUNTÁRIO A Contribuinte foi devidamente cientificada do Despacho nº 11 – 1ª Turma da DRJ/BHE em 29/12/2009 (fl. 366) e interpôs, em 28/01/2010, recurso contra a referida decisão (fls. 368/370).

Em 24/10/2018, a 2ª Câmara da 1ª Turma Ordinária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) analisou o recurso, posicionando-se nos seguintes termos:

Como visto na Manifestação de Inconformidade a Recorrente apresentou relevantes argumentos meritórios, os quais não foram apreciados.

Ao deixar de apreciar o mérito da questão, ou seja, se a Recorrente possui ou não o total dos créditos apresentados no pedido de compensação, foi ferido o devido processo legal e o direito à ampla defesa.

Em síntese, conforme já consignado no relatório, não se decidiu quanto ao mérito do direito creditório da Recorrente (diferença entre o crédito pleiteado e o crédito reconhecido).

A ausência de apuração dos valores apresentados pela Recorrente em Manifestação de Inconformidade sob o pressuposto de que não há litígio, em razão da homologação total da compensação não pode fulminar eventual direito da parte em ter reconhecido valor superior do seu crédito. (...)Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário interposto, determinando o retorno dos autos à Delegacia de Origem, a fim de que esta analise as razões meritórias encartadas na Manifestação de Inconformidade, observando-se a eventual existência de outros processos versando sobre o mesmo crédito. (Íntegra do Acórdão, fls. 2.109/2.113)

Em 13/12/2019 o processo foi retornado a esta DRJ, para cumprimento do Acórdão 3201-004.390 (fl. 2.124).

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (MG) julgou parcialmente procedente a manifestação de inconformidade com base na seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/02/2004 a 29/02/2004

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS. DEFINIÇÃO.

Conforme decidido pelo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do RESP nº 1.221.170/PR, no rito dos recursos repetitivos, só darão direito ao aproveitamento de créditos, na apuração não cumulativa das contribuições para o PIS e da Cofins, bens e serviços essenciais ou relevantes para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. PRODUTOS ACABADOS. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas de fretes relativos às transferências de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não geram direito a créditos no regime não cumulativo das contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins.

FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. PRODUTOS EM ELABORAÇÃO. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

As despesas de fretes relativos às transferências de produtos em elaboração entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, por serem enquadradas no conceito de insumo, geram direito a créditos no regime não cumulativo das contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins.

CONCEITO DE INSUMO. CRÉDITOS. GRAXA. LUBRIFICANTE.

Em respeito ao critério da essencialidade as aquisições de graxas, utilizadas para lubrificar equipamentos e máquinas empregadas no processo produtivo, são passíveis de gerar créditos das contribuições para o PIS e da Cofins, no regime não cumulativo.

CREDITO PRESUMIDO. ESTOQUE DE ABERTURA. SALÁRIOS E ENCARGOS. IMPOSSIBILIDADE.

A pessoa jurídica contribuinte do PIS e da Cofins, regime não cumulativo, terá direito ao desconto de créditos correspondentes ao estoque de abertura, calculados sobre o valor dos bens adquiridos para revenda ou utilizados como insumos na produção, somente quando adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/02/2004 a 29/02/2004

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS. DEFINIÇÃO.

Conforme decidido pelo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do RESP nº 1.221.170/PR, no rito dos recursos repetitivos, só darão direito ao aproveitamento de créditos, na apuração não cumulativa das contribuições para o

PIS e da Cofins, bens e serviços essenciais ou relevantes para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. PRODUTOS ACABADOS. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas de fretes relativos às transferências de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não geram direito a créditos no regime não cumulativo das contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins.

FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS. PRODUTOS EM ELABORAÇÃO. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

As despesas de fretes relativos às transferências de produtos em elaboração entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, por serem enquadradas no conceito de insumo, geram direito a créditos no regime não cumulativo das contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins.

CONCEITO DE INSUMO. CRÉDITOS. GRAXA. LUBRIFICANTE.

Em respeito ao critério da essencialidade as aquisições de graxas, utilizadas para lubrificar equipamentos e máquinas empregadas no processo produtivo, são passíveis de gerar créditos das contribuições para o PIS e da Cofins, no regime não cumulativo.

CREDITO PRESUMIDO. ESTOQUE DE ABERTURA. SALÁRIOS E ENCARGOS. IMPOSSIBILIDADE.

A pessoa jurídica contribuinte do PIS e da Cofins, regime não cumulativo, terá direito ao desconto de créditos correspondentes ao estoque de abertura, calculados sobre o valor dos bens adquiridos para revenda ou utilizados como insumos na produção, somente quando adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL]

Ano-calendário: 2004

RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. CONTRIBUINTE.

Pertence ao contribuinte o ônus de comprovar a certeza e a liquidez do crédito utilizado na compensação. A mera alegação de existência do direito creditório, sem o respaldo de documentos hábeis, não é suficiente para demonstrar a legitimidade do direito creditório.

Inconformada, a contribuinte recorre a este Conselho, através de Recurso Voluntário apresentado, no qual reproduz, na essência, as razões apresentadas por ocasião da manifestação de inconformidade quanto ao mérito do seu direito creditório, em relação aos seguintes itens:

3.2. Do direito ao crédito relativo a produtos intermediários.

3.3. Do direito ao crédito relativo a serviços utilizados como insumos.

- (a) Manutenção de sistema de ar condicionado; (b) Instalação elétrica;
- (c) Serviço de lavagem de equipamentos de mineração; (d) Serviço de aspersão com caminhão pipa em estradas; (e) Locação de mão-de-obra elétrica; (f) Conservação de estrada; (g) Serviço de taludes e cortes com coveamento manual.
- 3.4. Do direito ao crédito pelo custo com deslocamento de produtos dentro do estabelecimento ou entre estabelecimentos da mesma empresa.
- 3.5. Do crédito relativo ao serviço de sondagem e construção de poços artesianos.
- 3.6. Dos créditos relativos ao estoque de abertura.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro Marcos Antonio Borges, Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos recursais, inclusive quanto à competência das Turmas Extraordinárias, portanto dele toma-se conhecimento.

Do conceito de insumos

A discussão travada no cenário jurídico acerca das contribuições para o PIS e para COFINS se refere aos créditos passíveis de aproveitamento para fins de apuração das contribuições ante o teor do inciso II do artigo 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003.

A discussão tem se balizado na amplitude do conceito de insumo expresso na norma como fundamento para fins de creditamento de PIS/Pasep e da Cofins.

O dispositivo em exame é o inciso II do artigo 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, assim expresso (os destaques são nossos):

Art. 3º. Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá **descontar créditos calculados em relação a:**

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;

Não obstante a discussão acerca da conceituação do termo “insumos” na doutrina e da jurisprudência administrativa, sobreveio a decisão do STJ, no REsp 1.221.170, em sede de recurso repetitivo, que definiu que o conceito de insumo, para fins de constituição de crédito de PIS e de Cofins, devendo observar o critério da essencialidade e relevância – considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

O acórdão proferido foi assim ementado:

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. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE 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. 30., 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. 543C 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 n.º 1.221.170 PR (2010/02091150), Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho).

Do julgamento acima, restou decidido que o conceito de insumos, no âmbito do regime não-cumulativo, abarca todos os bens e serviços empregados no processo produtivo ou de prestação de serviços e que sejam essenciais ou relevantes à atividade econômica da empresa, afastando-se, desse modo, aquele conceito restritivo de insumos enunciado pelas IN's nº 247/2002 e 404/2004. Observa-se, portanto, que o STJ assimilou uma concepção de insumos que é intermediária, distinta daquelas albergadas pela legislação do IPI e do Imposto de Renda.

Da posição firmada pelo STJ, em especial da leitura de seu voto condutor, exsurge, de forma clara, a necessidade de aferição casuística da aplicação do conceito de insumos a determinado gasto, tendo sempre em vista a atividade desempenhada pelo contribuinte. Em outras palavras, saber se determinado dispêndio integra o conceito de insumos para fins de direito creditório no regime das contribuições não-cumulativas passa pela análise de sua essencialidade ou relevância em face das particularidades da atividade que determinada empresa desempenha.

Passo à análise das contestações na sequência referida no Recurso Voluntário.

I) Do direito ao crédito relativo a produtos intermediários.

Como visto na decisão recorrida, foram glosados créditos originados de aquisições de bens que, segundo o entendimento fiscal, deveriam ter sido classificados no Ativo Imobilizado (vida útil superior a um ano), sendo possível, nestes casos, apenas, o aproveitamento de créditos calculados sobre os encargos mensais de depreciação.

Relativamente ao PA Fevereiro/2004, objeto deste processo, os valores glosados constam do Anexo nº 07, às fls. 94/96, e consistem de aquisições de bens identificados como CORREIA TRANSP ABERTA; POLIAMID e CORREIA TRANSPORTADORA 30.

Alega a recorrente que o acórdão não analisou a essencialidade ou relevância do bem no processo produtivo da Recorrente, atendo-se, apenas, à informação sobre o prazo de vida útil informado pela empresa.

Quanto a possibilidade de enquadramento no inc. VI do mesmo art. 3º, que prevê o crédito sobre as encargos de depreciação com máquinas e equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, vejamos:

Art. 3o Do valor apurado na forma do art. 2o a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

Conforme consignado no primeiro tópico, deve-se afastar aquele conceito restritivo de insumos enunciado pelas IN's nº 247/2002 e 404/2004, devendo, conforme posição firmada pelo STJ, a subsunção de um determinado gasto ao conceito de insumos ser pautada pela análise da sua essencialidade e/ou relevância para a atividade produtiva ou de prestação de serviços.

No entanto, no cálculo das contribuições Não-Cumulativas somente podem ser descontados créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, conforme conceito explicitado acima, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado, o que implicaria apenas no desconto dos créditos sobre os valores dos encargos de depreciação, incorridos no mês, desde que observadas as disposições normativas que regem a espécie.

A recorrente discorda do enquadramento dos materiais CORREIA TRANSP ABERTA; POLIAMID e CORREIA TRANSPORTADORA 30. no conceito de bens do ativo imobilizado no entanto não trouxe nenhuma prova que suporte tais alegações.

Nos pedidos de ressarcimento/compensação, o ônus de provar a certeza e liquidez do valor pleiteado/compensado é do reclamante, neste caso, do contribuinte. As normas legais, a Lei nº 13.105/2015 (novo CPC), art. 373, inciso I, e a Lei nº 9.784/1999, art. 36, preveem que cabe ao interessado provar os fatos que alega.

Desse modo, embora serem os referidos matérias inerentes à atividade da recorrente e essenciais ao seu processo produtivo, enquadrando-se no conceito de insumo, tendo em vista o prazo de vida útil considerado pela autoridade fiscal superior a 1 ano (setecentos e vinte dias), com base em informações da própria recorrente, que não trouxe outros dados a infirmar a conclusão da fiscalização, acompanho a decisão recorrida mantendo apenas o direito aos créditos calculados sobre os encargos mensais de depreciação destes bens.

Mantenho assim a glosa em relação as essas despesas.

II. Do direito ao crédito relativo a serviços utilizados como insumos.

- (a) Manutenção de sistema de ar condicionado;
- (b) Instalação elétrica;
- (c) Serviço de lavagem de equipamentos de mineração;
- (d) Serviço de aspersão com caminhão pipa em estradas;
- (e) Locação de mão-de-obra elétrica;

- (f) Conservação de estrada;
- (g) Serviço de taludes e cortes com coveamento manual.

Conforme consta na decisão recorrida, foram revertidas as glosas efetuadas sobre serviços de lavagem de equipamentos de mineração, mas mantidas as demais glosas relativas a este item.

Sustenta a recorrente que tais serviços devem ser considerados como insumos, pois fazem parte do processo produtivo do minério de ferro, gerando, para a requerente, direito a crédito de PIS/COFINS não-cumulativos, nos termos do art. 3º, II da Lei nº 10.637/2002.

No Termo de Verificação Fiscal são listados alguns dos serviços que fazem parte do processo industrial:

- Escavação, carregamento e transporte de estéril;
- . Escavação, carregamento e transporte de minério;
- . Serviço terceirizado de beneficiamento;
- Serviços de sondagem;
- Manutenção e mecânica e elétrica de equipamentos industriais;
- . Manutenção de instalações industriais;
- . Manutenção de taludes, pilha estéril, barragem de rejeitos, etc...
- . Limpeza industrial."

Como visto, conforme definido na decisão do STJ, o conceito de insumos abrange todos os bens e serviços empregados no processo produtivo ou de prestação de serviços e que sejam essenciais ou relevantes à atividade econômica da empresa, permanecendo válida a vedação à apuração de crédito em relação aos gastos efetuados nas demais áreas de atividade da pessoa jurídica (administrativa, contábil, jurídica, etc.), bem como utilizados posteriormente à finalização da produção do bem destinado à venda ou à prestação de serviço, salvo expressas disposições legais.

De fato, como consta nos demonstrativos juntados ao Termo de Verificação Fiscal a descrição para os serviços “MANUTENÇÃO EM SISTEMA DE AR CONDICIONADO PREDIAL E DE EQUIPAMENT”, “INSTALAÇÃO ELÉTRICA EM GERAL” e “LOCAÇÃO DE MAO DE OBRA ELÉTRIC”, que poderiam se referir a gastos efetuados nas demais áreas de atividade da pessoa jurídica (administrativa, contábil, jurídica, etc.), o que dificulta a identificação para enquadramento no conceito de insumos. Assim, por não restar comprovado que tais serviços são executados efetivamente no processo produtivo, bem como, não são essenciais ao processo de produção, entendo que não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos das contribuições, não gerando direito à crédito.

Todavia, da análise dos serviços que fazem parte do processo industrial listados no Termo de Verificação Fiscal, nos casos em que seja possível identificar inequivocamente a relação com o processo produtivo e tendo em vista o critério de relevância, entendo que seria cabível o creditamento das despesas com Serviço de aspersão com caminhão pipa em estradas, Conservação de estrada e Serviço de taludes e cortes com coveamento manual, por serem essenciais ou relevantes a atividade empresarial desenvolvida pela recorrente, consequentemente, sendo considerados insumos para fins de apuração de créditos das contribuições, são, portanto, capazes de gerar créditos de PIS/COFINS nos termos do art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637 e 10.833/03.

Por estas razões, devem ser revertidas as glosas referentes às despesas com Serviço de aspersão com caminhão pipa em estradas, Conservação de estrada e Serviço de taludes e cortes com coveamento manual.

III. Do direito ao crédito pelo custo com deslocamento de produtos dentro do estabelecimento ou entre estabelecimentos da mesma empresa.

Conforme consta na decisão recorrida, foram revertidas as glosas efetuadas sobre Créditos relativos aos fretes para transferência de produtos em elaboração, realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica, contratados com pessoa jurídica domiciliada no País.

Assim, restou controversa apenas a glosa dos fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da própria contribuinte.

Como visto, conforme definido na decisão do STJ, o conceito de insumos abrange todos os bens e serviços empregados no processo produtivo ou de prestação de serviços e que sejam essenciais ou relevantes à atividade econômica da empresa, permanecendo válida a vedação à apuração de crédito em relação aos gastos efetuados nas demais áreas de atividade da pessoa jurídica (administrativa, contábil, jurídica, etc.), bem como utilizados posteriormente à finalização da produção do bem destinado à venda ou à prestação de serviço, salvo expressas disposições legais, como é o caso das despesas com frete e armazenagem nas operações de comercialização, as quais se dão após o término do processo produtivo, mas geram direito a crédito de PIS/COFINS por inequívoca previsão normativa: art. 3º, inciso IX, e art. 15, inciso II, ambos da Lei 10.833/03.

No caso, tais despesas não se enquadram no disposto no inciso II do Art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, por não se subsumir ao conceito de insumo, visto que trata-se de transporte de produtos acabados, ou seja efetuadas posteriormente à finalização da produção do bem destinado à venda e ainda não se enquadrar no disposto no inciso IX do mesmo Art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, por terem ocorrido antes da operação de venda.

Em relação à possibilidade de aproveitamento de créditos sobre gastos com frete mercadorias entre estabelecimentos, o Parecer Cosit nº 05 de 2018 expressa entendimento de que tais gastos não podem ser considerados insumos., conforme refere os parágrafos 55 e 56, a seguir reproduzidos:

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra **somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens** e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

56. Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras. (Grifei)

A jurisprudência dominante no STJ tem sido no sentido que as operações de venda não incluem os fretes sobre os produtos acabados, conforme colacionado abaixo:

"RECURSO ESPECIAL. AÇÃO DE INDENIZAÇÃO. DANO MORAL NÃO CONFIGURADO. VIOLAÇÃO AO ART. 1.022 DO CPC/2015. APLICAÇÃO DA SÚMULA 284/STF. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. REQUISITO DE ADMISSIBILIDADE NÃO PREENCHIDO. AUSÊNCIA DE PARTICULARIZAÇÃO DO DISPOSITIVO DE LEI FEDERAL. SÚMULA 284/STF. RECURSO NÃO PROVIDO.

[.....omissis.....]

Assim, à mingua de prequestionamento, inviável a apreciação da aludida tese recursal.

No mais, verifico que o entendimento do Tribunal de origem está em conformidade com a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda, à luz da legislação federal de regência.

Nesse sentido:

[.....omissis.....]

1. Fixada a premissa fática pelo acórdão recorrido de que "os custos que a impetrante possui com combustíveis e lubrificantes não possui relação direta com a atividade-fim exercida pela empresa, que não guarda qualquer relação com a prestação de serviço de transportes e tampouco envolve o transporte de mercadorias ao destinatário final, mas constitui, em verdade, apenas despesa operacional", não é possível a esta Corte infirmar tais premissas para fins de concessão do crédito de PIS e COFINS na forma do art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, nem mesmo sob o conceito de insumos definido nos autos do REsp nº 1.221.170, representativo da controvérsia, tendo em vista que tal providência demandaria incurso no substrato fático-probatório dos autos inviável em sede de recurso especial em razão do óbice da Súmula nº 7 desta Corte.

2. Em casos que tais, esta Corte já definiu que as despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda.

Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda.

Nesse sentido: AgRg no REsp 1.386.141/AL, Rel. Ministro Olindo Menezes (desembargador Convocado do TRF 1ª Região), Primeira Turma, DJe 14/12/2015; AgRg no REsp 1.515.478/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 30/06/2015.

3. Agravo interno não provido" (STJ, AgInt no AgInt no REsp 1.763.878/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 1º/03/2019).

[.....omissis.....]

2. As despesas de frete somente geram crédito quando suportadas pelo vendedor nas hipóteses de venda ou revenda.

Não se reconhece o direito de creditamento de despesas de frete relacionadas às transferências internas das mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa, por não estarem intrinsecamente ligadas às operações de venda ou revenda.

[.....omissis.....]

3. O direito ao crédito decorre da utilização de insumo que esteja vinculado ao desempenho da atividade empresarial. As despesas de frete somente geram crédito quando relacionadas à operação de venda e, ainda assim, desde que sejam suportadas pelo contribuinte vendedor.

[.....omissis.....]

2. O frete devido em razão das operações de transportes de produtos acabados entre estabelecimento da mesma empresa, por não caracterizar uma operação de venda, não gera direito ao creditamento.

[.....omissis.....]

Destarte, estando o acórdão recorrido em sintonia com o entendimento dominante desta Corte, aplica-se, ao caso, o entendimento consolidado na Súmula 568 desta Corte, in verbis: "O relator, monocraticamente e no Superior Tribunal de Justiça, poderá dar ou negar provimento ao recurso quando houver entendimento dominante acerca do tema". Por fim, quanto ao suscitado dissenso jurisprudencial, incide o óbice da Súmula 83/STJ, que dispõe: "Não se conhece do recurso especial pela divergência, quando a orientação do Tribunal se

firmou no mesmo sentido da decisão recorrida". Ante o exposto, com fundamento no art. 255, § 4º, I e II, do RISTJ, conheço parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte, negolhe provimento.

(grifos nossos)

Nesse sentido, não obstante decisões em sentido contrário como colacionou a recorrente, me filio ao entendimento da 3ª Turma da CSRF, no Acórdão nº 9303-010.249, de 11 de março de 2020, que assim se manifestou, conforme ementa:

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

Período de apuração: 01/05/2008 a 31/05/2008

INSUMOS. CONCEITOS PARA FINS DE CRÉDITOS DO PIS/PASEP E COFINS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

Em razão da ampliação do conceito de insumos, para fins de reconhecimento de créditos do PIS/Pasep e da COFINS, decorrente do julgado no REsp nº 1.221.170/PR, na sistemática de recursos repetitivos, adotam-se as conclusões do Parecer Cosit nº 05, de 17/12/2018.

(...)

COFINS. CRÉDITO SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. POSSIBILIDADE. IMPOSSIBILIDADE Em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pelo STJ e do Parecer Cosit nº 5, de 2018, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição da COFINS, bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

Assim, por se tratarem de serviços de transporte de produtos acabados, não se enquadrando no conceito de insumo ou como frete na operação de venda, não se enquadrando no art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/03, mantenho a glosa dos fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da própria contribuinte.

IV. Do crédito relativo ao serviço de sondagem e construção de poços artesianos.

Conforme esclarece a decisão recorrida, embora o relatório fiscal mencione glosas de créditos originados de serviços de sondagem e serviços de construção de poços artesianos, para o período em exame neste processo (PA Fevereiro/2004), **a glosa se refere a uma única nota fiscal de prestação de serviços de sondagem, relacionada no Anexo nº 11, fl. 192 (e-fl. 571).**

Assim, restou controversa apenas a glosa de créditos originados de serviços de sondagem.

A recorrente colacionou clausula contratual relativa aos serviços de sondagem:

CLÁUSULA 01 - OBJETO

1.1 - Este contrato tem por objeto a prestação de serviços de sondagens rotativas geológicas e geotécnicas nas Minas do Tamanduá, Capitão do Mato, Sapecado, Galinheiro, Pico e Jangada, depósito de Capão Xavier e pesquisa exploratória (projetos itabiritos), todos de propriedade da MBR.

Dentre as atividades constantes do objeto social da recorrente estão os serviços de sondagem, sendo essenciais às atividades da Recorrente por estarem vinculadas de forma objetiva

com a produção de minério, encontrando-se abarcadas pela ampliação conceitual de insumos adotada pelo STJ no Recurso Especial nº 1.221.170/PR, conseqüentemente, sendo considerados insumos para fins de apuração de créditos das contribuições, são, portanto, capazes de gerar créditos de PIS/COFINS nos termos do art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637 e 10.833/03.

Logo, as glosas com serviços de sondagem devem ser revertidas.

V. Dos créditos relativos ao estoque de abertura.

Como visto na decisão recorrida, a fiscalização glosou parte dos créditos presumidos da Cofins, calculados sobre os estoques de abertura existentes em 01/02/2004, em razão de haver constatado que na base de cálculo desses créditos haviam sido considerados, indevidamente, valores relativos a despesas com salários e encargos.

Sustenta a recorrente que os salários e encargos pagos até a instituição do regime não-cumulativo integram os custos do processo produtivo da Recorrente, e devem gerar créditos de PIS e COFINS, sendo inválida a limitação de restringir o creditamento a pagamentos feitos exclusivamente a pessoas jurídicas.

De acordo com os artigos 11 da Lei nº 10.637/02 e artigo 12 da Lei nº 10.833/03, a pessoa jurídica tributada pelo regime não-cumulativo das contribuições ao PIS e COFINS poderá descontar créditos das contribuições calculados sobre os estoques de abertura dos bens de que tratam os incisos I e II do art. 3º existentes na data do início da vigência daquele regimes, vejamos:

Art. 12. A pessoa jurídica contribuinte da COFINS, submetida à apuração do valor devido na forma do art. 3º, terá direito a desconto correspondente ao estoque de abertura dos bens de que tratam os incisos I e II daquele mesmo artigo, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, existentes na data de início da incidência desta contribuição de acordo com esta Lei.

As Leis nº 10.833/03 e 10.637/02, nos seus art. 3º, § 3º, inciso I, foram expressas ao prever a impossibilidade de desconto de créditos não cumulativos nas aquisições realizadas de pessoas físicas. Da mesma forma existe vedação para a apuração de créditos sobre a mão de obra paga a pessoas físicas (inc. I, § 2º, art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003). Vejamos:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

[...]

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão de obra paga a pessoa física;

[...]

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I – aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no país. (grifou-se)

Assim, caso o legislador pretendesse incluir, para a apuração de créditos, os bens e serviços adquiridos das pessoas físicas equiparadas à jurídicas ou sobre gastos com mão de obra paga a pessoas físicas, o teria feito expressamente, assim como o fez nas exceções à regra geral previstas em leis específicas, como por exemplo a Lei nº 10.925/2004, citada na decisão recorrida.

É correta, portanto, a interpretação da autoridade fiscal e da decisão recorrida sobre a exclusão, na base de cálculo dos créditos presumidos calculados sobre os estoques de abertura, dos valores correspondentes ao pagamento de salários e encargos, razão pela qual mantenho a glosa.

No que tange à realização de diligências, os artigos 18 e 29 do Decreto 70.235 de 1972 revelam que estas devem ser determinada pela autoridade julgadora apenas quando entender necessárias e imprescindíveis à formação da sua convicção. Portanto, a diligência não pode ser utilizada como um meio para suprir a deficiência das provas carreadas pelo sujeito passivo aos autos.

De igual forma é o entendimento da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), em decisão consubstanciada no acórdão de nº 9303-005.226, nos seguintes termos:

"...o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito pretendido compensar é do contribuinte. O papel do julgador é, verificando estar minimamente comprovado nos autos o pleito do Sujeito Passivo, solicitar documentos complementares que possam formar a sua convicção, mas isso, repita-se, de forma subsidiária à atividade probatória já desempenhada pelo contribuinte. Não pode o julgador administrativo atuar na produção de provas no processo, quando o interessado, no caso, a Contribuinte não demonstra sequer indícios de prova documental, mas somente alegações."(grifos meus)

Ressalvo que, tendo em vista que a compensação pleiteada no presente processo foi homologada integralmente, compete a unidade de origem verificar a possibilidade de aproveitamento dos créditos reconhecidos por esta decisão via ressarcimento ou compensação.

CONCLUSÕES

Em face do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para reverter as glosas sobre despesas com Serviço de aspersão com caminhão pipa em estradas, Conservação de estrada, Serviço de taludes e cortes com coveamento manual e serviços de sondagem.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Borges