



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 10650.720188/2012-57
Recurso Voluntário
Acórdão n° 3401-007.411 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de fevereiro de 2020
Recorrente COMPANHIA BRASILEIRA DE METALURGIA E MINERAÇÃO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS PROBATÓRIO DO POSTULANTE.

Nos processos derivados de pedidos de ressarcimento e declaração de compensação, a comprovação do direito creditório incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos elementos probatórios suficientes para demonstrar a existência, certeza e liquidez do crédito pleiteado.

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

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

CESSÃO ONEROSA DE CRÉDITOS DE ICMS. PIS/COFINS SOBRE OS VALORES RECEBIDOS. NÃO INCIDÊNCIA. RE N° 606.107/RS. REPRODUÇÃO OBRIGATÓRIA PELO CARF.

Conforme decisão definitiva do STF, com repercussão geral reconhecida, no RE n° 606.107/RS, é inconstitucional a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativas sobre os valores recebidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS, entendimento que deve ser reproduzido por este Conselho nos termos do art. 62, §2º do Anexo II do RICARF/2015.

INSUMOS. CONCEITO. STJ. RESP. 1.221.170/PR. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

Conforme estabelecido de forma vinculante pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade das contribuições ao PIS e COFINS deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

BENS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO.

É vedada a apuração de crédito não cumulativo na aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição

CRÉDITO. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO SOBRE O FRETE. NÃO-CUMULATIVIDADE. POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO EM RELAÇÃO AO FRETE INDEPENDENTE DO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DADO AO RESPECTIVO INSUMO.

O frete incidente sobre a aquisição de insumos, quando este for essencial ao processo produtivo, constitui igualmente insumo e confere direito à apropriação de crédito se este for objeto de incidência da contribuição, ainda que o insumo transportado receba tratamento tributário diverso.

CRÉDITO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. BENS ADQUIRIDOS ANTES DE 30/04/2004. IMPOSSIBILIDADE.

Não se admite o creditamento pelos encargos de depreciação de bens adquiridos antes de 30/04/2004, por força do art. 31 da Lei nº 10.865/2004.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, i) em negar provimento ao recurso quanto GLP, óleo diesel, câmaras e pneus; Conservação patrimonial, segurança e meio ambiente - outros (diferentes de melhoria, recuperação e monitoramento de área ambiental); outros bens e serviços não consumidos nem aplicados no processo produtivo; investimentos ativados; encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado; depreciação da "Abóbada refrigerada CPL" adquirida por meio do RECAP; locação de caminhão Mercedes contabilizada na conta parques e jardins; bens e serviços ativáveis anexo XV (serviços) e encargos de depreciação de bens adquiridos após 30/04/2004 ii) dar provimento quanto a Conservação patrimonial, segurança e meio ambiente relativas a segurança e sinalização, melhoria, recuperação e monitoramento de área ambiental e manutenção das barragem; Pesquisas, melhorias, experiências e Centro de pesquisas que se referem na verdade sobre a melhoria nos processos produtivos; ferros mecânicos, aço carbono e/ou ferro construção utilizados no processo produtivo; encargos de depreciação dos centros de custos ENE - Subestação Energia Elétrica; cessão de créditos de ICMS para excluir da Base de cálculo; serviços de terraplenagem e de transporte para retirada de materiais para construção de barragem; e bens e serviços ativáveis anexo VIII (bens). Por maioria de votos dar provimento frete na aquisição de sucata, vencido o conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares.

(documento assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Seixas Pantarolli - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mara Cristina Sifuentes, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Lázaro Antonio Souza Soares, Fernanda Vieira Kotzias, João Paulo Mendes Neto, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco e Luis Felipe de Barros Reche (Suplente convocado).

Relatório

Por medida de celeridade e eficiência processual, adoto parcialmente o Relatório constante do Acórdão recorrido:

*Trata o presente processo de **Pedido de Ressarcimento e Declarações de Compensação** de débitos, cujo crédito totaliza R\$ 7.818.545,40, oriundos dos Cofins, regime não cumulativo, referente ao 1º Trimestre 2007. Esse valor é o resultado da diferença entre o total apurado no trimestre (R\$8.360.307,23) e o valor da parcela utilizada para deduzir do PIS (R\$541.761,23), conforme fl. 4. As declarações foram transmitidas através do programa PER/DCOMP, conforme abaixo:*

PER/DCOMP	TIPO	TRANSMISSÃO	Processo	Valor
34044.65710.100407.1.1.09-8062	PER	10/04/2007	10650.720188/2012-57	8.360.307,23
24017.71339.090307.1.3.09-9700	DCOMP	09/03/2007	10650.720190/2012-26	298.282,18
33222.74897.020307.1.3.09-1021	DCOMP	02/03/2007	10650.720190/2012-26	1.944,98
02618.90821.260207.1.3.09-5420	DCOMP	26/02/2007	10650.720190/2012-26	2.420.041,86
40956.05710.290307.1.3.09-1057	DCOMP	29/03/2007	10650.720190/2012-26	300,53
42497.64337.260307.1.3.09-1222	DCOMP	26/03/2007	10650.720190/2012-26	2.235.844,45
35721.38457.100407.1.3.09-8040	DCOMP	10/04/2007	10650.720190/2012-26	234.558,47
11109.08647.250407.1.3.09-0142	DCOMP	25/04/2007	10650.720190/2012-26	2.353.291,36
09686.92001.100507.1.3.09-0438	DCOMP	10/05/2007	10650.720190/2012-26	274.281,57

Encontram-se apensados ao presente os processos n.º 10650.720190/201226, n.º 10650.720309/201261 e n.º 10650.720310/201295, formalizados para cobrança dos débitos indevidamente compensados.

Da verificação da legitimidade do crédito solicitado resultou o Relatório Fiscal RF, cópia extraída do processo do auto de infração (n.º 10650.721694/201182) e anexada às fls. 341 a 378, que resume os procedimentos de análise do direito creditório e detalha as glosas por meio dos tópicos e anexos a seguir discriminados:

1 Bens utilizados com insumos

1.1 – Aquisições não oneradas pela contribuição

1.1.1 – Óleo diesel e Gás Liquefeito de Petróleo – GLP (Anexo I)

1.1.2 – Pneus e Câmaras (Anexo II)

1.1.3 – Sucata (Anexo III)

1.2 – Conservação Patrimonial, Segurança, Meio Ambiente (Anexo IV)

1.3 – Pesquisas, Melhorias, Experiências (Anexo V)

1.3.1 – Centro de Pesquisas (Anexo VI)

1.4 – Bens e Serviços não Consumidos nem Aplicados ao Processo Produtivo (Anexo VII)

1.5 – Investimentos Ativados (Anexo VIII)

- 1.6 – Bens Ativáveis (Anexo IX)
- 2 – Serviços Utilizados como Insumos
- 2.1 – Conservação Patrimonial, Segurança, Meio Ambiente (Anexo X)
- 2.2 – Pesquisas, Melhorias, Experiências (Anexo XI)
- 2.2.1 – Serviços Aplicados ou Consumidos no Centro de Pesquisas (Anexo XII)
- 2.3 Serviços não Aplicados nem Consumidos no Processo Produtivo (Anexo XIII)
- 2.4 – Investimentos Ativados Serviços (Anexo XIV)
- 2.5 – Dispêndios com Serviços Ativáveis (Anexo XV)
- 3 Despesas de Energia Elétrica (não houve glosa)
- 4 despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos locados de pessoas jurídicas
- 4.1 – investimentos ativados – serviços (Anexo XVI)
- 4.2 – construção de barragem (Anexo XVII)
- 5 despesas de armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda (não houve glosa)
- 6 base de cálculo do crédito relativo a bens do ativo imobilizado com base no valor de aquisição
- 6.1 centros de custo indiretos (Anexo XVIII)
- 6.2 centro de custo mineração (Anexo XIX)
- 6.3 bens não utilizados na produção ou fabricação dos produtos vendidos (Anexo XX)
- 6.4 Parte de Imobilizados Adquirida antes de 01/05/2004 (Anexos XXI, XXII e XXIII)
- 6.5 Bens Adquiridos por meio do RECAP
- 7 devoluções de vendas sujeitas à alíquota de 7,6% (não houve glosa)
- 8 ajustes negativos de créditos (não houve glosa)
- 9 bens utilizados como insumos – importação (não houve glosa)
- 10 ajustes de créditos – importação (não houve glosa)

Com fundamento na Lei nº 10.833, de 2003, bem como nas glosas consubstanciadas no citado RF, o DRF em Uberaba exarou o **Despacho** Decisório, no qual assim decidiu:

1. RECONHECER O DIREITO CREDITÓRIO no valor de R\$ 6.949.373,76 (seis milhões, novecentos e quarenta e nove mil, trezentos e setenta e três reais e setenta e três centavos, sendo:

Competência	Valor Solicitado	Valor Glosado	Valor Deferido
JANEIRO	2.720.269,02	297.085,38	2.423.183,64
FEVEREIRO	2.470.703,45	317.693,81	2.153.009,64
MARÇO	2.627.572,93	254.392,45	2.373.180,48
TRIMESTRE	7.818.545,40	869.171,64	6.949.373,76

2. *HOMOLOGAR PARCIALMENTE as compensações realizadas, respeitada as vinculações dos respectivos períodos de apuração até onde as contas se encontrarem;*

3. *EXIGIR os débitos indevidamente nelas compensados, com base no § 6º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996 e § 4º do art. 34 da IN RFB nº 900, de 2008.*

Cientificada do mencionado Despacho Decisório, em 23/02/2012, a contribuinte apresentou a manifestação de Inconformidade, em 26/03/2012, na qual alega a impossibilidade de modificação da base de cálculo da contribuição em sede de declaração de compensação. E, após as demais razões de defesa oferecidas, requer:

Pelo exposto, requer-se o acolhimento da presente, para o fim de que sejam retificados os erros de cálculo acima apontados e canceladas as glosas fiscais, dado que a requerente faz jus ao crédito ora postulado, assim como para que seja cancelada a recomposição da base de cálculo da contribuição em foco, porque a cessão de créditos de ICMS está fora do campo de incidência desta contribuição.

A requerente protesta provar o alegado por todos os meios de prova admitidos, especialmente a realização de diligências e a juntada de outros documentos.

Em atendimento ao disposto no inciso V do art. 16 do Decreto n. 70235, de 6.3.1972, a requerente informa que a matéria objeto desta defesa não foi submetida à apreciação judicial.

A **decisão de primeira instância** foi unânime pela procedência parcial da manifestação de inconformidade, conforme ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

PRODUÇÃO DE NOVAS PROVAS. PEDIDO DE DILIGÊNCIA.

Ausentes os requisitos legais de admissibilidade, indefere-se pedido de juntada de novas provas e, uma vez que os elementos contidos nos autos são suficientes para o deslinde da questão, é prescindível a realização de perícia ou diligência.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS.

A receita auferida em decorrência da transferência de créditos de ICMS a terceiros pode ser excluída da base de cálculo da contribuição somente a partir de 1o/01/2009, por força da alteração promovida pela Lei 11.945, de 2009.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS. INSUMOS.

O sujeito passivo poderá descontar da contribuição apurada no regime não cumulativo, créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, assim entendidos as matérias primas, os produtos intermediários, o material

de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

SERVIÇOS. CRÉDITO SOBRE INSUMOS.

Somente os serviços aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda são considerados insumos e dão direito ao crédito.

MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. CRÉDITO SOBRE DEPRECIÇÃO.

A pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados sobre encargos de depreciação, em relação às 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.

Cientificada do acórdão de piso, a empresa interpôs **Recurso Voluntário** em que reproduz os argumentos constantes da Manifestação de Inconformidade, fazendo juntada posterior de laudo de funcionalidade.

Encaminhado ao CARF, o presente foi distribuído, por sorteio, à minha relatoria.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Relator.

1) Da Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, de modo que dele tomo conhecimento.

2) Das preliminares

2.1) Da possibilidade de modificação da base de cálculo da contribuição em sede de análise de pedido de ressarcimento e declaração de compensação

A Recorrente questiona a possibilidade de modificação da base de cálculo da contribuição em sede de procedimento de análise de pedido de ressarcimento e declaração de compensação, pois sustenta que a inserção das receitas de cessão de créditos de ICMS em sua base de cálculo demandaria a realização de lançamento de ofício por se tratar de verdadeira constituição do crédito tributário, colacionando jurisprudência administrativa.

Sucedendo que, por ocasião da análise dos pedidos de ressarcimento e das declarações de compensação, é dever da autoridade administrativa apurar a certeza e a liquidez dos créditos pleiteados, o que não prescinde da apuração da correta base de cálculo da contribuição, conforme documentação contábil e fiscal de suporte, de modo a se verificar o valor do crédito passível de ressarcimento. Corroborando este entendimento, veja-se o seguinte julgado da Câmara Superior deste Conselho:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO. MONTANTE SOLICITADO. REDUÇÃO. APURAÇÃO. AUMENTO DO VALOR DEVIDO. BASE DE CÁLCULO. ALTERAÇÃO, LANÇAMENTO. DE OFÍCIO. DESNECESSIDADE.

Nos pedidos de ressarcimento/compensação é dever da Autoridade Administrativa apurar a certeza e a liquidez do valor total pleiteado, mediante a apuração da contribuição devida, com base na documentação contábil e fiscal do contribuinte, nos termos da respectiva legislação tributária, efetuando o ressarcimento/compensação apenas e tão somente do saldo credor a favor contribuinte, inexistindo obrigação legal de lançamento de ofício da diferença entre o valor da contribuição devida, considerado pelo contribuinte, e o valor apurado por aquela autoridade e que implicou na redução do total pleiteado/compensado.

Trata-se da aplicação do entendimento que deu azo à edição da Súmula CARF n.º 159, cujo verbete dispõe que *não é necessária a realização de lançamento para glosa de ressarcimento de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, ainda que os ajustes se verifiquem na base de cálculo das contribuições.*

Destarte, não assiste razão à Recorrente.

2.2) Do requerimento de reunião dos processos administrativos

A Recorrente formula requerimento de reunião do presente aos processos administrativos que versam sobre as glosas e os lançamentos decorrentes do mesmo procedimento fiscal. Verifico, de antemão, que este pleito resta prejudicado, por já ter sido atendido mediante a apensação dos referidos processos, os quais estão submetidos à tramitação conjunta e serão objeto de apreciação na mesma sessão de julgamento.

3) Do mérito

3.1) Da cessão de créditos de ICMS

A fiscalização procedeu à inserção dos valores recebidos a título de cessão de créditos de ICMS na base de cálculo da contribuição para o PIS e da Cofins, ao que se insurge a Recorrente sob a alegação, em síntese, de que tal cessão, sem ágio ou com deságio, não possui natureza jurídica de receita, mas de ingressos financeiros, o que lhe retira do campo de incidência das mesmas.

Ao tema, considerando se tratar de empresa exportadora de minério, por força do disposto no art. 62, §2º do Anexo II do RICARF/2015, cumpre a este Relator apenas reproduzir o que restou decidido pelo STF, em sede de repercussão geral, no RE n.º 606.107/RS, no qual se firmou a tese de que *É inconstitucional a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativas sobre os valores recebidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS.*

Destarte, verifico que assiste razão à Recorrente e voto no sentido de excluir os valores recebidos a título de cessão de créditos de ICMS da base de cálculo da contribuição para o PIS e da Cofins.

3.2) Dos créditos da não-cumulatividade

3.2.1) Do ônus da prova

Ab initio, convém assentar que, em processos de restituição/compensação, em que se discute o direito creditório do contribuinte, o ônus de provar a existência deste direito, bem como a certeza e a liquidez do crédito, recai sobre o postulante. Não se trata de imputação fiscal e, por conseguinte, não é dever da autoridade fiscal perscrutar a documentação fiscal da empresa ou realizar perícias e diligências, com o fito de produzir prova suficiente ao reconhecimento do direito, pois sendo o requerimento de iniciativa do próprio contribuinte, incumbe a ele o ônus de provar o que alega, nos termos do art. 373, I do CPC, de aplicação subsidiária ao processo administrativo fiscal.

A jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais caminha pacífica neste sentido:

“ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. **DILAÇÃO PROBATÓRIA. DILIGÊNCIAS.** A realização de **diligências destina-se a resolver dúvidas acerca de questão controversa originada da confrontação de elementos de prova trazidos pelas partes**, mas não para permitir que seja feito aquilo que a lei já impunha como obrigação, desde a instauração do litígio, às partes componentes da relação jurídica.”

(Acórdãos n. 3403-002.106 a 111, Rel. Cons. Alexandre Kern, unânimes, sessão de 23.abr.2013) (grifo nosso)

“PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO. Nos pedidos de compensação/ressarcimento, **incumbe ao postulante a prova de que cumpre os requisitos previstos na legislação para a obtenção do crédito pleiteado.**” (grifo nosso) (Acórdão n. 3403-003.173, Rel Cons. Rosaldo Trevisan, unânime - em relação à matéria, sessão de 21.ago.2014) (No mesmo sentido: Acórdão n. 3403-003.166, Rel Cons. Rosaldo Trevisan, unânime - em relação à matéria, sessão de 20.ago.2014; Acórdão 3403-002.681, Rel Cons. Rosaldo Trevisan, unânime - em relação à matéria, sessão de 28.jan.2014; e Acórdãos n. 3403-002.472, 473, 474, 475 e 476, Rel Cons. Rosaldo Trevisan, unânimes - em relação à matéria, sessão de 24.set.2013)

“CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO. **Nos processos relativos a ressarcimento tributário, incumbe ao postulante ao crédito o dever de comprovar efetivamente seu direito.**”

(Acórdãos 3401-004.450 a 452, Rel Cons. Rosaldo Trevisan, unânimes, sessão de 22.mar.2018)

“PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO DO POSTULANTE. Nos processos que versam a respeito de compensação ou de ressarcimento, a comprovação do direito creditório recai sobre aquele a quem aproveita o reconhecimento do fato, que deve apresentar elementos probatórios aptos a comprovar as suas alegações. Não se presta a diligência, ou perícia, a suprir deficiência probatória, seja do contribuinte ou do fisco. PAGAMENTO A MAIOR. COMPENSAÇÃO. AUSÊNCIA DE PROVA. A carência probatória inviabiliza o reconhecimento do direito creditório pleiteado”.

(Acórdão 3401-004.923 – paradigma, Rel. Cons. Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, unânime, sessão de 21.mai.2018)

“PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO. DILIGÊNCIA/PERÍCIA. Nos processos derivados de pedidos de compensação/ressarcimento, a comprovação do direito creditório incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes. Não se presta a diligência, ou perícia, a suprir deficiência probatória, seja do contribuinte ou do fisco.”

(Acórdão 3401-005.460 – paradigma, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime, sessão de 26.nov.2018)

3.2.2) Do conceito de insumo

Merece registro o fato de que parcela relevante das glosas de créditos decorrentes da não cumulatividade das contribuições sociais no presente processo, as quais ensejaram na negativa de direito ao ressarcimento ou à compensação destes valores, está correlacionada ao não reconhecimento de determinados produtos ou serviços adquiridos como insumos da atividade empresarial desenvolvida pela Recorrente.

Analisando-se o Relatório Fiscal, bem como a decisão de piso, nota-se que o conceito de insumo utilizado como premissa para o exame da base de cálculo das contribuições sociais tem supedâneo em entendimento já superado pela própria Receita Federal do Brasil após o que restou decidido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial n.º 1.221.170/PR, julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos, de observância obrigatória por este Conselho, 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. 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 reativos 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.(grifo nosso)

Com o fim de melhor esclarecer as repercussões da decisão, foi exarado o Parecer Normativo COSIT nº 5, de 17 de dezembro de 2018, que amplificou o espectro para a apropriação de créditos sobre insumos na atividade dos contribuintes:

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica. Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Nesta direção tem caminhado a jurisprudência deste Conselho, a exemplo dos seguintes julgados da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

“COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

*À luz do que foi decidido pelo STJ no RESP 1.221.170/PR, o conceito de insumos passa a ser apreciado em função dos critérios da **relevância e da essencialidade, sempre indagando a aplicação do insumo ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços.** Por mais relevantes que possam ser na atividade econômica do contribuinte, as despesas de cunho nitidamente administrativo e/ou comercial não perfazem o conceito de insumos definidos pelo STJ. Da mesma forma, demais despesas relevantes consumidas antes de iniciado ou após encerrado o ciclo de produção ou da prestação de serviços.” (Acórdão n. 9303008.216, Rel. Cons. Andrada Marcio Canuto Natal, unânime em relação ao conceito, sessão de 20.fev.2019) (grifo nosso)*

“CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. OBSERVÂNCIA DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU DA RELEVÂNCIA.

*Conforme decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR, interpretado pelo Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade deve ser aferido à luz dos critérios da **essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda.** (Acórdão n. 9303008.213, Rel. Cons. Rodrigo da Costa Pôssas, unânime em relação ao conceito, sessão de 20.fev.2019) (grifo nosso)*

3.2.3) Das glosas

3.2.3.1) GLP, óleo diesel, câmaras e pneus

As aquisições dos itens em epígrafe tiveram os respectivos créditos glosados porque foram realizadas com alíquota zero da contribuição, nos termos do §2º, inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, por se tratarem de produtos sujeitos à incidência monofásica. Em primeira instância, a Recorrente alegou que a monofasia, aplicável aos derivados de petróleo, nos termos da Lei nº 9.718/98, e às câmaras e pneus, nos termos da Lei nº 10.485/2002, concentra nos fabricantes e importadores a tributação de todas as etapas seguintes da cadeia, submetendo-os a alíquotas majoradas. Assim, tratar-se-ia de incidência antecipada e não de estarem as operações subsequentes não sujeitas à incidência da contribuição. Afirma ainda que a menção expressa a combustíveis e lubrificantes, contida no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003,

significa que a hipótese de creditamento alberga os insumos cuja tributação siga o regime monofásico.

A decisão recorrida pareceu acolher a tese do contribuinte, mas deixou de reconhecer o direito creditório, por entender que os bens não são insumos da sua atividade, porquanto sejam empregados em “atividade alheia à produção dos produtos por ela comercializados”. Veja-se:

Isso porque, no caso concreto, os materiais em comento (combustíveis, pneus e câmaras de ar), utilizados em máquinas, equipamentos e veículos empregados na lavra do pirocloro e no transporte do minério até a unidade industrial de produtos finais de nióbio destinados à venda, não se enquadram no conceito de insumo, não gerando, conseqüentemente, direito a crédito da Contribuição para o PIS e da Cofins.

Ademais, de acordo com esclarecimentos da fiscalização, ratificados na peça impugnatória, a contribuinte não possui atividade de mineração, na qual notadamente são empregados guindastes e caminhões, que consomem combustíveis, pneus e câmaras de ar.

Referida atividade está a cargo exclusivamente da Companhia Mineradora do Pirocloro de Araxá – COMIPA, que deposita o minério vendido em silo de alimentação de correia transportadora da CBMM.

A Recorrente se insurge contra o julgado, acusando-o de fazer afirmações acerca do processo produtivo sem lastro em provas e de ter inovado na fundamentação para as glosas. Afirma que a CBMM adquire, ela própria, os combustíveis, lubrificantes, câmaras e pneus de que necessita, reportando-se ao Anexo 3 da peça recursal. Segundo alega, o GLP alimenta fornos, gera vapor em caldeiras, aquece e cura refratários. Ademais, câmaras e pneus seriam empregados em empilhadeiras, carregadeiras e caminhões para carga e descarga de insumos, matéria prima e produtos intermediários e finais.

De início, cumpre-me ressaltar que, em se tratando da análise da procedência de direito creditório, é lícito ao julgador administrativo suscitar fundamento diverso daquele adotado pela autoridade fiscal para a glosa de créditos, posto que não se está diante de imputação ou acusação fiscal consubstanciada em Auto de Infração, mas de mera aferição da procedência do crédito pleiteado pelo contribuinte. Assim, verificada pela autoridade julgadora a existência de fundamento legal de oposição ao crédito postulado, é dever de ofício considerá-lo, pois incumbe à autoridade administrativa realizar verdadeiro controle de legalidade do ato praticado anteriormente.

Isto posto, passando-se à análise da descrição do processo produtivo desenvolvido pela Recorrente, com base nas alegações formuladas e no laudo de funcionalidade apresentado, e em cotejo com as descrições das mercadorias constantes da relação de notas fiscais objeto de glosa, as quais se encontram nos Anexos I e II do Auto de Infração (processo administrativo n.º 10650.721694/2011-82), é de se concluir que os itens glosados são essenciais ao processo produtivo de mineração. O GLP e o óleo diesel tem emprego direto nas etapas da produção, servindo de combustível para fornos, caldeiras, aquecedores, empilhadeiras, carregadeiras e caminhões e as especificações das câmaras e pneus glosados, assim como constam nas notas fiscais, são compatíveis com as alegações de que são empregadas nestes tipos de máquinas e veículos utilitários.

O óbice ao creditamento apontado pela decisão recorrida reside no fato de que as atividades de lavra e transporte, em que se aplicariam tais insumos, não seriam exercidas

diretamente pela Recorrente, mas pela Companhia Mineradora do Pirocloro de Araxá – COMIPA. Trata-se de companhia constituída pela Recorrente e pela Companhia Agrícola de Minas Gerais - CAMIG (atual Companhia de Desenvolvimento Econômico de Minas Gerais - CODEMIG), com o objetivo de melhor aproveitar a lavra do pirocloro e de outros minerais de colômbio. Segundo os documentos juntados e as informações contidas nas peças recursais, a Recorrente possui acordo firmado através de escritura pública com a COMIPA, em que esta se obriga a vender todo o minério produzido à Recorrente, que por sua vez adquiriu todo o maquinário necessário à lavra e o aluga à COMIPA.

Ora, como informa a própria Recorrente, o processo produtivo de mineração do nióbio por ela desenvolvido se inicia após a lavra, desde o recebimento do minério até a expedição dos produtos finais de nióbio, compreendendo as etapas de concentração, sinterização ou calcinação, desfosforação, metalurgia, britagem e embalagem. O laudo de funcionalidade, em seus itens 20 a 58, contém a descrição de cada uma destas etapas, explicitando ainda a aplicação do GLP e do óleo diesel ao processo produtivo, o que inclui o abastecimento das máquinas e veículos em que são utilizados os pneus e câmaras. Desta maneira, não vislumbro haver quaisquer elementos nos autos, e tampouco na decisão recorrida, que permitam concluir que a utilização destes insumos tenha se dado nas etapas de lavra e transporte do minério até as instalações da CBMM, a cargo da COMIPA. Trata-se de insumos também pertinentes à fase posterior de mineração e cujas notas fiscais de aquisição estão emitidas em nome da Recorrente.

Superado este fundamento, impera reconhecer que o creditamento em questão esbarra no óbice legal à apropriação de créditos por aquisição de bens sujeitos à alíquota zero das contribuições, ainda que os bens tenham sido objeto de incidência monofásica na origem da cadeia, a teor do §2º, inciso II, do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, com as alterações da Lei nº 10.865/2004, *in verbis*:

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

[...]

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) (grifo nosso)

Há expressa vedação legal à apuração de créditos oriundos das aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições, nos termos do dispositivo legal transcrito. Trata-se de obstáculo colidente com as alegações recursais de que o creditamento é possível em razão dos bens estarem sujeitos à “incidência antecipada”, abrangendo toda a cadeia, ainda que a alíquota nas etapas posteriores seja zero. O que a Lei permite é o creditamento em relação às aquisições em que a contribuição tenha sido objeto de pagamento e não apenas de incidência indireta. E é este o entendimento que vem sendo esposado por este Colegiado, a exemplo dos recentes Acórdãos nº 3401-006.224 e 3401-004.477.

A jurisprudência majoritária do STJ tem sido assente em confirmar que a tese de que a incidência monofásica é técnica de tributação incompatível com a sistemática de apuração de créditos da não-cumulatividade de PIS e COFINS. Veja-se:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. PIS E COFINS. ART. 17 DA LEI 11.033/2004. REGIME MONOFÁSICO. CREDITAMENTO.

IMPOSSIBILIDADE. 1. O Tribunal a quo, ao analisar a controvérsia, consignou: "Posteriormente, a Segunda Turma, ao julgar o REsp 1.267.003/RS, decidiu rever sua orientação quanto ao segundo fundamento, passando a entender que o art. 17 da Lei 11.033/04 não teria aplicação exclusiva ao Regime Tributário para o Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária - REPORTO. Nesse mesmo precedente, compreendeu-se, também, não ser possível o aproveitamento de créditos pela incompatibilidade de regimes - a tributação monofásica, com alíquota concentrada na atividade de venda, não permite o creditamento pelo revendedor das referidas contribuições incidentes sobre as receitas do vendedor por estarem fora do Regime de Incidência Não -Cumulativo - e pela especialidade de normas, haja vista que a inserção em Regime Especial de Tributação Monofásica afasta a aplicação da regra geral do art. 17 da Lei 11.033/2004 e do art. 16 da Lei 11.116/2005, e por especialidade, chama a incidência do art.3º, I, "b" da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que vedam o creditamento. (...) Feitas essas considerações, filio-me ao entendimento de que a técnica do creditamento é incompatível com a incidência monofásica do tributo porque não há cumulatividade.

Inaplicável, portanto, à impetrante, por incompatibilidade de regimes e por especialidade de suas normas, o disposto nos artigos 17, da Lei 11.033/2004, e 16, da Lei 11.116/2005, cujo âmbito de incidência se restringe ao regime não-cumulativo." 2. O entendimento alhures encontra-se pacificado na jurisprudência da Segunda Turma do STJ, segundo o qual o regime de tributação monofásica é incompatível com o direito ao creditamento das contribuições ao PIS e à COFINS.

3. Recurso Especial não provido.

(REsp 1806338/MG, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 01/10/2019, DJe 11/10/2019)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. OFENSA AO ART. 1.022 DO CPC/2015 NÃO CARACTERIZADA. PIS E COFINS. LEI 11.033/2004, ARTIGO 17. REGIME MONOFÁSICO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. 1. Não se configura a alegada ofensa ao artigo 1.022 do Código de Processo Civil de 2015, uma vez que o Tribunal de origem julgou integralmente a lide e solucionou, de maneira amplamente fundamentada, a controvérsia, em conformidade com o que lhe foi apresentado.

2. Impende registrar que o entendimento adotado no REsp 1.051.634/CE não consubstancia o posicionamento desta Segunda Turma do STJ. 3. O Tribunal a quo, ao analisar a controvérsia, consignou: "As receitas da impetrante decorrentes da venda de veículos estão sujeitas ao regime monofásico. Daí que inexistente crédito aproveitável, conforme precedentes do Superior Tribunal de Justiça (...) No mesmo sentido: RE 762.892 AgR, r. Min. Luiz Fux, 1ª Turma do STF em 24.03.2015(...). Além disso, "a incidência monofásica do PIS e da COFINS não se compatibiliza com a técnica do creditamento" (fl. 322-324, e-STJ).

4. O entendimento do acórdão recorrido encontra-se pacificado na jurisprudência da Segunda Turma do STJ, segundo o qual inexistente

direito a creditamento, por aplicação do princípio da não cumulatividade, na hipótese de incidência monofásica do PIS e da Cofins, porquanto incorrente, nesse caso, o pressuposto lógico da cumulação.

5. Agravo conhecido para negar provimento ao Recurso Especial.

(AREsp 1530466/RO, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/11/2019, DJe 18/11/2019)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3 DO STJ. PIS E COFINS. ART. 17 DA LEI Nº 11.033/2004. REGIME MONOFÁSICO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES. SÚMULA Nº 568 DO STJ.

1. Nos termos da jurisprudência esta Corte, o disposto no art. 17 da Lei 11.033/2004 não possui aplicação restrita ao Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária - REPORTE (STJ, AgRg no REsp 1.433.246/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe de 02/04/2014; REsp 1.267.003/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe de 04/10/2013). Contudo, a incompatibilidade entre a apuração de crédito e a tributação monofásica já constitui fundamento suficiente para o indeferimento da pretensão do recorrente. Nesse sentido: STJ, AgRg no REsp 1.239.794/SC, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe de 23/10/2013.

2. *É que a incidência monofásica do PIS e da COFINS não se compatibiliza com a técnica do creditamento.* Precedentes: AgRg no REsp 1.221.142/PR, Rel. Ministro Ari Pargendler, Primeira Turma, julgado em 18/12/2012. DJe 04/02/2013; AgRg no REsp 1.227.544/PR. Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 17/12/2012; AgRg no REsp 1.256.107/PR, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, DJe 10/05/2012; AgRg no REsp 1.241.354/RS, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 10/05/2012.

3. Agravo interno não provido.

(AgInt no AREsp 1109354/SP, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/09/2017, DJe 15/09/2017)

Ante o exposto, voto pela manutenção das glosas relativas a GLP, óleo diesel, câmaras e pneus.

3.2.3.2) Sucata

A Recorrente teve glosados os créditos apurados em relação aos fretes incorridos com a aquisição de sucata, insumos não sujeitos à incidência da contribuição ao PIS e da Cofins, nos termos da Lei n.º 11.196/2005, *in verbis*:

Art. 47. Fica vedada a utilização do crédito de que tratam o inciso II do caput do art. 3º da Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e o inciso II do caput do art. 3º da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003, nas aquisições de desperdícios, resíduos ou aparas de plástico, de papel ou cartão, de vidro, de ferro ou aço, de cobre, de níquel, de alumínio, de chumbo, de zinco e de estanho, classificados respectivamente nas posições 39.15, 47.07, 70.01, 72.04, 74.04, 75.03, 76.02, 78.02, 79.02 e 80.02 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI, e demais desperdícios e resíduos metálicos do Capítulo 81 da Tipi.

Art. 48. A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda de desperdícios, resíduos ou aparas de que trata o art. 47 desta Lei, para pessoa jurídica que apure o imposto de renda com base no lucro real.

Segundo a decisão recorrida, só existe previsão legal expressa para o desconto do crédito relativo ao frete na operação de venda cujo ônus tenha sido suportado pelo vendedor (Lei n.º 10.833, de 2003, arts. 3º, IX, e 15, II), o que implica a inexistência de previsão legal específica para o desconto de crédito sobre o valor do frete na aquisição de insumos. O que ocorre é que normalmente o custo do frete integra o valor dessas aquisições. Assim, só haveria crédito sobre o valor do frete se as aquisições dos insumos forem passíveis de apuração de crédito, não cabendo crédito sobre fretes na aquisição de insumo com suspensão das contribuições, como no presente caso.

Há de se reconhecer a existência de três correntes em relação ao creditamento pelos fretes incorridos na aquisição de insumos. A primeira, adotada pela decisão de piso, afirma a inexistência de previsão legal para tanto, posto que a lei previu apenas o creditamento nas operações de venda. A segunda admite o creditamento dos fretes enquanto parte do custo de aquisição dos insumos ou bens de revenda. Deste entendimento decorre a conclusão de que os fretes, ao integrarem o valor final de bens não sujeitos à contribuição, por decorrência, também não estariam sujeitos a ela, o que impede o creditamento. A terceira corrente, ao qual me filio, advoga a tese de que os dispêndios com frete constituem serviços que permitem o creditamento de PIS e COFINS nas hipóteses de se caracterizarem, eles próprios, como insumo do processo produtivo, com fundamento no inciso II do artigo 3º da Lei n.º 10.637/2002 e no inciso II do artigo 3º da Lei n.º 10.833/2002, até porque os mesmos são efetivamente tributados pelas contribuições.

Assim sendo, entendo que os fretes incorridos na aquisição de sucatas são serviços essenciais ao processo produtivo da Recorrente, o que decorre da reconhecida essencialidade do material transportado, situação que em nada se desfigura ante à não tributação deste, razão porque voto pela reversão das glosas relativas aos fretes incorridos na aquisição de sucatas.

3.2.3.3) Conservação patrimonial, segurança e meio ambiente

A Recorrente se insurge contra a manutenção das glosas dos créditos apurados em relação a despesas com conservação patrimonial, segurança e meio ambiente. Segundo o Despacho Decisório:

Compondo a base de cálculo dos créditos apurados sobre os bens utilizados como insumos encontram-se bens registrados nas contas 31101301 – Manutenção Civil, 31101302 – Pintura de Prédio, 31101304 – Pintura de

Equipamentos, 31101204 – Segurança e Sinalização, 31101421 – Segurança do Trabalho e Patrimonial, 31101315 – Melhorias em Segurança, 31101309 – Melhoria Recuperação e Monitoramento de Área Ambiental, 31101406 – Pró Araxá, e 31101314 – Manutenção de Barragem. Estas despesas refletem dispêndios em segurança, na recuperação e proteção do meio ambiente, na conservação e manutenção de prédios, visando conservar e manter a integridade de pessoas e bens, portanto não se conformam ao conceito de insumos, foram aplicados em atividades alheias ao processo produtivo e por isso foram glosadas. (grifo nosso)

Em relação às despesas com manutenção civil, a Recorrente informa tratar-se de gastos com a manutenção rotineira das instalações produtivas, como cimento, britas, correntes, ganchos, cabos, suportes, rolamentos, telhas, pregos, etc. destinados a reparos periódicos como substituição de telhas e pequenos serviços. Alega permitirem o creditamento seja por constituírem verdadeiro insumo do processo produtivo, seja por constituírem benfeitorias necessárias quando ativadas, colacionando julgados do CARF acerca da apropriação de créditos pelo encargos de depreciação e pela caracterização da remoção de resíduos industriais como insumos.

De início, ressalto que as aquisições em comento não foram ativadas, tampouco tiveram créditos apurados sobre os encargos de depreciação na forma do inciso VII do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2002. Assim, a análise dos pedidos de ressarcimento e respectivas declarações de compensação, ora submetida a julgamento, levou em consideração as informações trazidas pela própria contribuinte, não lhe sendo lícito requerer nesta instância o reconhecimento do crédito relativo a mesma operação sob fundamento diverso, trasmutando o crédito pela aquisição de insumos em crédito pela apropriação de encargos de depreciação com base em alegação genérica de que a lei permitiria também esta possibilidade. De fato, as despesas com materiais e serviços de construção não geram crédito, posto que o creditamento em relação às construções e benfeitorias se dá pela apropriação dos respectivos encargos de depreciação, o que não se demonstrou no caso concreto.

A análise da glosa, portanto, passa pelo fato de serem ou não os materiais de manutenção civil ou predial, como telhas, pregos, vergalhões, tijolos, gesso, etc. insumos do processo produtivo da Requerente. Parece-me claro, à vista dos esclarecimentos prestados que, embora importantes para a conservação das instalações prediais, inexistente relação de essencialidade entre o emprego destes produtos e o processo produtivo de mineração e metalurgia desenvolvido. As despesas desta natureza são de caráter geral e não guardam estrita correspondência com a atividade produtiva, sendo pertinentes a qualquer tipo de edifício, produtivo, administrativo e até mesmo residencial, não se insculpindo nem mesmo no amplo conceito de insumo delineado pelo STJ, raciocínio que se estende às despesas com pintura de prédios.

Em relação às despesas com pintura de equipamentos, alega a Recorrente ter apropriado apenas os valores correspondentes aos serviços de jateamento de preparação das superfícies, seguido de aplicação de pintura anti-corrosiva de equipamentos e tubulações de processo com borracha natural ou resinas especiais a fim de preservar-lhes a vida útil. Analisando-se as notas fiscais, verifico tratarem-se de discos abrasivos, trinchas e garfo para rolo, itens que poderiam ser utilizados em qualquer tipo de pintura, inclusive a predial, não havendo qualquer demonstração da alegada aquisição de material específico para a conservação

de equipamentos industriais ou da contratação desta espécie de serviço, razão porque entendo pela manutenção das glosas por carência probatória.

Em relação às despesas com segurança e sinalização, segurança do trabalho e patrimonial e melhorias em segurança, a Recorrente contesta especificamente apenas as com melhorias em segurança, restando às demais as alegações genéricas de que estariam albergadas no conceito de insumo. Assim, verificando a relação de notas fiscais constantes do Anexo IV do Auto de Infração, verifico que os itens referentes a segurança e sinalização correspondem de fato a itens empregados na preservação da segurança do ambiente de trabalho, dever legal do empregador, incorrendo no critério da relevância para o enquadramento como insumo do processo produtivo.

Todavia, sob a rubrica segurança do trabalho e patrimonial verifico que as aquisições se referem basicamente a autopeças e serviços de manutenção em automóveis, itens que este Conselho tem reiteradamente reconhecido não se subsumir ao conceito de insumo, mesmo o delineado pelo STJ e aclarado pelo Parecer Normativo COSIT nº 5, de 17 de dezembro de 2018, porque não se lhes aplicam os critérios da essencialidade e da relevância. Ademais, somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica ou contábil e, *in casu*, não se demonstrou em que área da empresa seriam utilizados tais veículos.

Quanto às despesas com melhorias em segurança, alega-se genericamente serem destinadas à segurança do pessoal e à reforma de equipamentos de proteção individual, sem contudo se individualizar minimamente a aplicação dos itens adquiridos. Ocorre que os itens contabilizados sob esta rubrica são dos mais diversos e incluem até mesmo rodas para carros, além de chapas, vigas, calhas, perfis de aço, exaustores, parafusos, etc., os quais não são itens reconhecidamente empregados na segurança do pessoal, com base apenas em sua descrição. Destarte, a Recorrente não se desincumbiu de demonstrar o que alegou, razão porque devem ser mantidas as glosas.

Em relação às despesas com melhoria, recuperação e monitoramento de área ambiental, alega serem relativas à obtenção e manutenção de licenças ambientais, requisito legal indispensável ao exercício de sua atividade. De fato, verifico que a totalidade das aquisições sob esta rubrica são de gesso industrial, material aplicado no tratamento do solo. Assim, considerando que a atividade desenvolvida é sujeita a regulação, especialmente a ambiental, tenho por caracterizado o critério da relevância em relação a estes itens, razão porque voto pela reversão das glosas neste ponto. Raciocínio idêntico pode ser desenvolvido em relação às despesas com manutenção das barragem de rejeitos, as quais se revestem dos critérios da essencialidade e relevância, posto que, além de intrínsecas ao processo produtivo da mineração, o qual delas não prescinde, decorrem igualmente de imposições da legislação regulatória mineral e ambiental.

Ante o exposto, voto pela reversão das glosas referentes às despesas com (a) segurança e sinalização, (b) melhoria, recuperação e monitoramento de área ambiental e (c) manutenção de barragem e pela manutenção das demais glosas.

3.2.3.4) Pesquisas, melhorias, experiências e Centro de pesquisas

As despesas relativas aos itens em epígrafe foram glosadas porque no entender da fiscalização estariam dissociadas do processo produtivo, destinadas apenas a otimizá-lo.

Contudo, a Recorrente esclarece que os itens adquiridos sob a rubrica melhoria de processos teriam sido adquiridos para a célula de cargas para balanças, responsável pela pesagem de produtos intermediários e finais, e para mangotes utilizados em saídas de bombas de transferência de concentrado de nióbio, conforme fotografias. Além disto, quanto à rubrica centro de pesquisas, apesar da denominação, se destinam ao controle de qualidade dinâmico do processo produtivo, o qual objetiva assegurar o alcance, ao final do processo, das especificações técnicas desejadas. Alega que, sem análise laboratorial, não seria possível produzir os minerais em consonância com as características desejadas pelo mercado.

Da análise das alegações formuladas, fotografias juntadas e relação de notas fiscais glosadas, verifico assistir razão à Recorrente quanto à essencialidade dos itens para o desenvolvimento do processo produtivo, posto que aplicáveis diretamente a ele pelo emprego na linha de produção, caso da célula de cargas para balança e dos mangotes, ou no controle de qualidade realizado ainda no curso do processo, de maneira a garantir as especificações técnicas dos produtos finais. Deste modo, sou pela reversão das glosas.

3.2.3.5) Bens e Serviços não consumidos nem aplicados no processo produtivo

Este item trata das glosas sobre serviços de manutenção elétrica realizados pela CEMIG, instalação de canaleta de vidro da porta, reforma geral de caçamba, revestimento em cerâmica, reforma de bateria, manutenção de rede de alta tensão, revestimento com resina, revisão de veículos, recuperação de macaco, calibração e ajuste, verificação de freio, confeccionar alambrado. Segundo a fiscalização, estes serviços não foram aplicados ou consumidos no processo produtivo, portanto, não são insumos da produção, entendimento mantido integralmente pela decisão recorrida.

Em sede de Recurso Voluntário, contestou-se especificamente a glosa sobre vergalhões denominados “ferros mecânicos, aço carbono e/ou ferro construção”, os quais seriam utilizados para tamponamento de furos dos fornos elétricos, por onde a escória e o metal são vazados na forma líquida, tendo sido juntadas fotografias que demonstram a aplicação. Assim, tendo sido demonstrada a aplicação direta destes itens ao processo produtivo, devem ser revertidas as glosas sobre ferros mecânicos, aço carbono e/ou ferro construção.

A Recorrente trouxe ainda alegações genéricas acerca do beneficiamento do lingote de alumínio, sem se reportar especificamente a itens de glosa e demonstrar sua aplicação ao processo produtivo, como lhe incumbiria, não havendo o que prover. Ademais, é requerida a reversão da glosa sobre serviços técnicos de inspeção, calibração e assistência técnica das máquinas de produção, reputados de indispensáveis, bem como sobre o tratamento fitossanitário das embalagens de madeira utilizadas para transporte, o que decorreria de exigência da legislação internacional. Sucede que os requerimentos são genéricos e não se reportam especificamente a itens glosados constantes do Anexo VII, de maneira a permitir a aferição de sua essencialidade ou relevância em relação ao processo produtivo. Assim, é de se concluir que a Recorrente não se desincumbiu a contento do ônus de provar suas alegações, razão porque devem ser mantidas as glosas.

3.2.3.6) Investimentos ativados

A fiscalização glosou créditos apropriados sobre alguns bens e serviços apropriados nas contas 13210001 – Obras, 13201005 – Máquinas e Equipamentos, e 13201003 –

Edifícios. Nessas contas foram registrados os investimentos em obras, máquinas e equipamentos e edificações que contribuíram para o resultado de vários exercícios, depois de imobilizados. Como ativos imobilizados geram créditos incidentes somente sobre os encargos de depreciação, não poderiam gerar créditos no momento da aquisição, pois não representam despesas do exercício. Mas, segundo o Despacho Decisório, a contribuinte apurou crédito sobre o mesmo bem ou serviço duas vezes, no momento da aquisição e nos encargos de depreciação.

A decisão de piso manteve a glosa por carência probatória, pois a Recorrente fez juntar à sua manifestação telas de sistema de controle interno que não seriam capazes de demonstrar sozinhas a não ocorrência do creditamento em duplicidade. Em sede de Recurso Voluntário, verifico que a empresa apenas reproduziu os argumentos antes aduzidos, sem trazer novos elementos capazes de superar a dita carência probatória. Assim, considerando que não se desincumbiu suficientemente do ônus que lhe cabia, demonstrando habilmente suas alegações, voto pela manutenção da glosa.

g) Bens e serviços ativáveis

A fiscalização glosou créditos apurados sobre a aquisição de máquinas, equipamentos, partes ou peças que, individualmente ou agregados a instalações ou a outros ativos, contribuiriam para o resultado de vários exercícios. Segundo a autoridade fiscal, não seriam peças de reposição que se desgastam em período inferior a doze meses e, por isto, representariam acréscimo de vida útil do ativo ao qual foram agregados, além de possuírem valor expressivo, muito superior àquele previsto na legislação (Regulamento do Imposto de Renda):

Decreto nº 3.000/1999 - Regulamento do Imposto de Renda

Art. 301. O custo de aquisição de bens do ativo permanente não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a trezentos e vinte e seis reais e sessenta e um centavos, ou prazo de vida útil que não ultrapasse um ano (Decreto Lei nº 1.598, de 1977, art. 15, Lei nº 8.218, de 1991, art. 20, Lei nº 8.383, de 1991, art. 3º, inciso II, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 30).

§ 1º Nas aquisições de bens, cujo valor unitário esteja dentro do limite a que se refere este artigo, a exceção contida no mesmo não contempla a hipótese onde a atividade exercida exija utilização de um conjunto desses bens.

§ 2º Salvo disposições especiais, o custo dos bens adquiridos ou das melhorias realizadas, cuja vida útil ultrapasse o período de um ano, deverá ser ativado para ser depreciado ou amortizado (Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, § 1º). (grifo nosso)

Insurge-se a Recorrente contra a manutenção destas glosas, por entender que são considerados insumos, apropriados como despesa do exercício, os gastos de valor inferior ao previsto no RIR ou os gastos que, mesmo de maior valor, não impliquem aumento de vida útil superior a um ano. Não seriam critérios cumulativos, como afirma a decisão recorrida, mas alternativos. E não teria sido demonstrado que estes gastos eram passíveis de ativação pelo acréscimo de vida útil.

Assiste razão à Recorrente quando afirma que os critérios definidos pela legislação para a ativação de bens e serviços são alternativos, aplicando-se o critério de aumento da vida útil apenas aos insumos que superem o valor máximo previsto em regulamento.

Analisando-se o Anexo VIII do Auto de Infração (processo administrativo nº 10650.721694/2011-82), verifico que muitos dos itens adquiridos nas contas obras e máquinas e equipamentos possuem valor abaixo do mínimo previsto na legislação e, portanto, podem ser contabilizados como despesa. Ademais, os itens de valor superior consistem em partes e peças que não sugerem substancial aumento de vida útil dos equipamentos mineradores em que são empregados. Não seria razoável exigir-se a demonstração individualizada do impacto, em termos de vida útil, de itens como filtros, válvulas, porcas, lentes, correias, chapas, eletrodos, etc., posto que, à mera vista de sua descrição, correspondem a partes e peças passíveis de corriqueira substituição. Nestes termos, voto pela reversão das glosas relativas aos itens constantes do Anexo VIII.

O mesmo raciocínio, contudo, não sou capaz de desenvolver em relação às glosas realizadas nos serviços listados no Anexo XV que, segundo a fiscalização, deveriam ter sido ativados. Isto porque o valor de todos superam em muito o valor mínimo estabelecido, de maneira que o tratamento contábil deva ser aferido à luz do critério do acréscimo de vida útil, o que, na hipótese, não se logra com base na mera descrição dos serviços prestados. Vejam-se, por exemplo, os serviços de “prestação de serviços de projetos”, “prestação de serviços na área projetos”, “serviço de consultoria em projeto”, “serviços de engenharia para elaboração”, “serviços de projetista de tubulação” e “serviços de reforma do aparelho”. Pela mera descrição, por certo não se tratariam de despesas com impacto apenas no exercício corrente, mas sim de serviços ativáveis.

Considerando-se que a Recorrente não demonstrou efetivamente a natureza dos serviços contratados, mesmo em face do alto valor e da descrição dos mesmos, não se pode admitir, com base em mera presunção, que não possuem impacto algum na vida útil dos equipamentos, mormente quando se está diante de termos como projeto, reforma, recuperação e consultoria, geralmente ligados a modificações substanciais na natureza, no funcionamento e, como aqui interessa, na vida útil do bem. Por tais razões, voto pela manutenção das glosas relativas aos itens constantes do Anexo XV.

3.2.3.7) Despesas com aluguéis de máquinas e equipamentos locados de pessoas jurídicas

Neste item está em discussão a glosa sobre “locação de caminhão Mercedes”, nota fiscal nº 1236, de 12/03/2007, no valor de R\$ 6.688,00, contabilizada na conta “parques e jardins”. Segundo a fiscalização, o serviço não foi aplicado ao processo produtivo em razão da conta contábil na qual foi classificado. Na instância de piso, a Recorrente juntou o respectivo contrato de locação, mas teve suas alegações rejeitadas sob o fundamento de que o inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 permite o creditamento em relação às locações de prédios, máquinas e equipamentos, mas não de veículos.

Deve-se deixar claro que a hipótese de creditamento em relação à aquisição de bens e serviços utilizados como insumos (inciso III do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003) não se confunde com a hipótese de creditamento em relação às locações de prédios, máquinas e equipamentos pagos à pessoa jurídica para emprego do bem “nas atividades da empresa” (inciso IV do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003). Assim, andou mal o despacho decisório quando fundamentou a glosa na suposta não aplicação do bem locado ao processo produtivo da empresa, pois não se trata de crédito escriturado pela aquisição de insumos, mas pela locação. Permite-se o creditamento em relação a bens locados que sejam

“utilizados nas atividades da empresa”, o que não se confunde com sua “aplicação no processo produtivo”.

Todavia, não merece acolhida a pretensão recursal, à medida que a locação de veículos não está compreendida entre as hipóteses legais de creditamento, conforme o entendimento que vem sendo adotado por este Conselho de que os veículos são bens com classificação fiscal prevista em capítulo próprio, distinto das máquinas e equipamentos e, portanto, com estes não se confundindo em nenhuma hipótese. Veja-se trecho da ementa do Acórdão n.º 9303-009.650:

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

Ano-calendário: 2009

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA. Para que o recurso especial seja conhecido, é necessário que a recorrente comprove divergência jurisprudencial, mediante a apresentação de acórdão paradigma em que, enfrentando questão fática equivalente, a legislação tenha sido aplicada de forma diversa. Hipótese em que as decisões apresentadas a título de paradigma trataram de questões diferentes daquela enfrentada no acórdão recorrido.

NÃO CUMULATIVIDADE. RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS. SERVIÇOS DE TRANSPORTE DAS MERCADORIAS VENDIDAS, AOS CLIENTES. POSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO. Deve-se admitir o aproveitamento de créditos originados dos serviços de transportes quando relacionados às operações de venda. Aplicação da regra contida no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

CRÉDITO. NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE. Não há direito ao crédito sobre o valor do frete de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica, por não subsumirem-se ao conceito de insumo e não se enquadrarem no conceito de frete na venda do produto.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. EMBALAGENS. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO. Não há previsão de creditamento de embalagens, na condição de insumo, quando a atividade da contribuinte for a de revenda de mercadorias.

SISTEMA DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVO. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. GASTOS COM ALUGUEL DE VEÍCULOS. IMPOSSIBILIDADE.

Nos termos da legislação tributária que trata da designação e da classificação fiscal de mercadorias, veículos são bens identificados e classificados em capítulo próprio, separadamente das máquinas. Somente as despesas com o aluguel de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica e utilizados nas atividades da empresa, dão direito à apropriação de créditos para o contribuinte.

COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS. Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à

atividade do sujeito passivo. Além disso, deve ser considerado tratar-se de frete na “operação de venda”, atraindo a aplicação do permissivo do art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei n.º 10.833/2003.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. Os juros de mora devem incidir sobre todo o crédito tributário, inclusive sobre a multa de ofício, por se tratar de exigência decorrente dos tributos exigidos. Súmula CARF n.º 108.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
Ano-calendário: 2009

PIS/PASEP. NÃO-CUMULATIVIDADE. SITUAÇÃO FÁTICA IDÊNTICA. MESMAS RAZÕES DE DECIDIR UTILIZADAS PARA A COFINS. Aplicam-se ao lançamento do PIS as mesmas razões de decidir aplicáveis à COFINS, quando ambos os lançamentos recaírem sobre idêntica situação fática.

(Acórdão n.º 9303-009.650, sessão de 16/10/2019, Relator Cons. Luiz Eduardo De Oliveira Santos)

Como já se assentou neste voto, é possível ao julgador administrativo, por ocasião da análise da procedência de direito creditório, invocar fundamento diverso do utilizado pela autoridade administrativa *a quo*, por não se tratar de imputação fiscal. Assim, voto pela manutenção da glosa pela impossibilidade de creditamento em relação à locação de veículos.

3.2.3.8) Construção de barragem

Trata-se de glosa de serviços de terraplenagem e de transporte para retirada de materiais para construção de barragem. No entender da fiscalização, não se trataria de locação e, apesar de não terem sido ativados, teriam sido empregados em obra de construção civil e não aplicados ou consumidos no processo produtivo.

No ponto, assiste razão à Recorrente quando aduz que os serviços de construção e manutenção de barragem são essenciais e relevantes ao processo produtivo, posto que indispensáveis à atividade de mineração, além de resultarem de imposição legal. O fato de serem serviços congêneres aos da construção civil em nada os desnatura enquanto parte do processo produtivo minerador, sendo de rigor a reversão das glosas.

3.2.3.9) Bens do ativo imobilizado – créditos sobre encargos de depreciação

3.2.3.9.1) Centros de Custo Indiretos

A Recorrente se insurge contra a glosa de encargos de depreciação sobre centros de custo considerados apenas indiretamente relacionados à produção, como AGU – Abastecimento e Tratamento de Água, ENE – Subestação Energia Elétrica, ASP – Administração SP, e AER – Aeronaves. O fato da água e da energia elétrica serem aplicadas aos demais setores da empresa e não estritamente à produção foi o fator determinante para a glosa segundo a fiscalização.

Acerca dos créditos oriundos dos encargos de depreciação de máquinas e equipamentos, os incisos III do §1º e VI do caput do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, assim dispõem:

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 para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços;

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no art. 2º sobre o valor:

(...)

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês; (grifo nosso)

Alega a Recorrente que as glosas recaíram unicamente sobre a Subestação Energia Elétrica, esclarecendo a essencialidade da subestação para adequar corrente e tensão recebidas da CEMIG para os níveis exigidos pela atividade industrial. É patente que as atividades de mineração e metalurgia demandam altas quantidades de energia elétrica, razão porque as empresas deste ramo possuem suas próprias subestações, como é o caso da Recorrente. Parece-me que o fato da energia elétrica utilizada nos demais setores da empresa, como administração, restaurante, ruas, etc., passar pela subestação local não desconfigura o fato de que as máquinas e equipamentos que dotam a subestação elétrica foram adquiridos para utilização na produção dos bens destinados à venda.

A existência da subestação não se justifica senão pela necessidade dos específicos níveis de tensão e corrente exigidos pela linha de produção. A existência da subestação seria irrelevante do ponto de vista dos demais setores da empresa, mas é condição essencial para o funcionamento da linha de produção. Logo, pode-se afirmar que os bens que compõem a unidade elétrica são sim utilizados na produção dos bens finais, de maneira que não se pode obstar o creditamento em relação à sua depreciação.

Pelo exposto, no ponto, voto pela reversão das glosas.

3.2.3.9.2) Encargos de depreciação de outros bens do ativo imobilizado

Trata-se da glosa de créditos apurados sobre a depreciação de itens como caixa d'água, rádio, armário, aparelho de ar condicionado, motosserra, poltrona, mesa, frigobar, cadeira, monitor, gaveteiro, bote náutico, câmara digital, estante, persiana e televisor que, segundo afirma a fiscalização, não foram utilizados na fabricação dos produtos vendidos, entendimento confirmado pela decisão recorrida.

Segundo alega a Recorrente, entretanto, os bens seriam imprescindíveis ao processo produtivo, a exemplo do ar condicionado GREE K-7 4100 utilizado no centro de operações responsável por manter a temperatura adequada ao funcionamento dos equipamentos eletroeletrônicos, fato que restou atestado por relatório da fiscalização. Acrescenta que os “armários diversos” servem para acondicionamento de ferramentas de trabalho e EPI's, que os “rádios de comunicação” viabilizam a comunicação entre os operadores do processo produtivo e

a sala de comando e que a “moto-serra” é necessária ao corte dos eletrodos no processo industrial, reclamando o fato de que a fiscalização deveria ter examinado minuciosamente e pormenorizadamente os diversos bens.

Há juntado nos autos Relatório de Diligência determinada pelo CARF no processo administrativo n.º 13646.000259/2005-20, da mesma empresa, que informa a aplicação de alguns dos itens glosados ao processo produtivo, o qual reproduzo:

4 – Bens objetos da diligência:

- a) A bomba modelo Bek/16 vedação para gaxeta, imobilizado n.º 6945, está relacionada no subitem 5.1 do Relatório Fiscal e no item 30, fls. 26, do Laudo. Conforme descrito no referido Laudo, alimenta de água a caldeira que gera vapor utilizado na produção;
- b) O armário alto fechado, imobilizado n.º 6888, está relacionado no subitem 5.2 do Relatório Fiscal e no item 66, fls. 55, do Laudo. Localiza-se em sala de comando de operações e destina-se a arquivo de manuais e outros documentos utilizados na planta industrial;
- c) O aparelho de ar condicionado Gree K-7 4100, imobilizado n.º 6904, está relacionado no subitem 5.2 do Relatório Fiscal e no item 102, fls. 77, do Laudo. Está instalado em sala de operações e, conforme descrito no Laudo, destina-se a reduzir a temperatura ambiente para proteger equipamentos sensíveis ao calor;
- d) O rádio VHF mod em 2004 canais, imobilizado n.º 7058, está relacionado no subitem 5.2 do relatório Fiscal e no item 127, fls. 93, do Laudo. Situa-se em sala de operações e, conforme descrito no Laudo, é instrumento de comunicação indispensável às operações da planta industrial.

Há ainda planilha contábil dos encargos de depreciação com a aplicação dos bens, muitas das quais totalmente impertinentes à apropriação de crédito, como “refrigeração de sala administrativa”, “armazenamento de objetos em geral”, “marteleto para limpeza em geral”, etc. Assim sendo, em relação aos bens citados nos esclarecimentos prestados e nas informações constantes do relatório, apesar de reconhecer a importância dos itens no desenvolvimento da atividade da empresa, não é possível se admitir o creditamento em relação a eles, posto que não se revestem de essencialidade em relação ao processo produtivo, nos termos delineados pela jurisprudência do STJ. Considerando ainda que os esclarecimentos foram parciais, abarcando pequena amostra dos bens, em relação àqueles não citados no Recurso Voluntário, olvidou-se a Recorrente de que o dever de comprovar a existência, a certeza e a liquidez dos créditos pleiteados é do postulante, pretendendo transferir à fiscalização o ônus de demonstrar a aplicação de cada um deles ao processo produtivo. Reputo pois, pela natureza dos itens glosados, que as alegações formuladas foram insuficientes para fins de prova da aplicação ao processo produtivo.

Ante o exposto, voto pela manutenção das glosas.

3.2.3.9.3) Encargos de depreciação de bens adquiridos após 30/04/2004

A fiscalização glosou os créditos apurados sobre a depreciação de bens cuja data de aquisição constava como sendo a data da montagem final de suas partes e peças, uma vez que estas haviam sido adquiridas antes de 30/04/2004, nos termos do art. 31 da Lei n.º 10.865/2004:

Art. 31. É vedado, a partir do último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação desta Lei, o desconto de créditos apurados na forma do inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30 de abril de 2004.

§ 1º Poderão ser aproveitados os créditos referidos no inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, apurados sobre a depreciação ou amortização de bens e direitos de ativo imobilizado adquiridos a partir de 1º de maio. (grifo nosso)

A Recorrente alega que os bens foram “incorporados” ao ativo imobilizado somente após a montagem em data anterior a de publicação da lei. Alega ainda ter direito adquirido ao desconto dos créditos, nos termos das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, o qual nasce no momento da aquisição dos bens e se difere para o momento da apropriação dos encargos de depreciação, daí a impossibilidade do caput do art. 31 da Lei nº 10.865/2004 ser aplicado retroativamente.

A vedação legal ao desconto de créditos apurados sobre os encargos de depreciação de bens adquiridos antes de 30.04.2004 decorre do dispositivo acima transcrito e é taxativa. Não é lícito ao julgador administrativo agir em contraposição a mandamento legal expresso, de maneira que deixo de conhecer as razões recursais e a opinião legal acostada no ponto em que advogam tese da qual resulta a não aplicação da lei. Assim, a controvérsia cinge-se à suposta data de incorporação ao ativo se dar na data de montagem e não na data de aquisição das partes e peças. E, sobre esta, não vislumbro assistir razão à Recorrente, conquanto a Lei seja clara ao utilizar o vocábulo “adquiridos”, termo que juridicamente não suscita a elasticidade hermenêutica proposta pela Recorrente, reportando-se à aquisição, à compra, e não a uma eventual incorporação.

Ante o exposto, voto pela manutenção das glosas sobre encargos de depreciação referentes às aquisições de bens do ativo imobilizado anteriores a 01/05/2004.

3.2.3.9.3) Encargos de depreciação de bens adquiridos por meio do RECAP

A fiscalização glosou os créditos apurados sobre a depreciação da “Abóbada refrigerada CPL”, pois adquirida com suspensão de PIS e COFINS pelo Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras – ECAP, instituído pela Lei nº 11.196/2005, conforme Ato Declaratório Executivo nº 6, de 02/03/2006.

Alega a Recorrente que apropriou créditos sobre depreciação, mas os estornou em abril de 2007, fazendo juntada de telas de sistema contábil. Sucede que, assim como decidiu a decisão de piso, também verifico não ser possível concluir, por meio da documentação juntada, a data do estorno dos encargos de depreciação e principalmente se houve o estorno dos créditos apurados sobre estes encargos, pois as telas denotam apenas o estorno dos encargos e não dos créditos, de maneira que voto por manter a glosa por carência probatória.

4) Da conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário e, no mérito, DAR PARCIAL PROVIMENTO ao mesmo.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Seixas Pantaroli