



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 10650.901218/2010-62
Recurso Voluntário
Acórdão n° 3401-007.414 – 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: 01/10/2006 a 31/12/2006

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 PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

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 n.º 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; bens ativáveis - itens 2.1, 3, 4, 5 e 6.1 do Relatório Fiscal Parcial - Crédito Extemporâneo I, de 2003 - PIS e no item 6 do Relatório Fiscal Parcial - Crédito Extemporâneo I, de 2004 - PIS/COFINS e encargos de depreciação de bens adquiridos após 30/04/2004 ii) dar provimento quanto a Conservação patrimonial, segurança e meio ambiente relativas a melhoria, recuperação e monitoramento de área ambiental; 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 e AGU - Abastecimento e Tratamento de Água; cessão de créditos de ICMS para excluir da Base de cálculo; e troca de mangas do FT 06 DPU. 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 PER e Declarações de Compensação Dcomp de débitos, cujo crédito totaliza R\$2.523.937,95, oriundo do PIS/Pasep não cumulativo exportação, referente ao 4º Trimestre 2006 (fl. 4). As declarações foram transmitidas através do programa PER/DCOMP, conforme abaixo:

PER/DCOMP	TIPO	TRANSMISSÃO	VL Pedido
10288.36164.150107.1.5.08-2689	PER	15/01/2007	1.545.230,60
29396.13964.081206.1.3.08-6824	DCOMP	08/12/2006	458.457,12
20389.90807.091106.1.3.08-5440	DCOMP	09/11/2006	498.475,57
37293.41131.150107.1.7.08-0154	DCOMP	15/01/2007	1.545.230,60
31540.94744.221206.1.3.08-0894	DCOMP	22/12/2006	9.185,23
05517.13090.270309.1.7.08-6178	DCOMP	27/03/2009	12.023,58
30187.91558.270309.1.7.08-2163	DCOMP	27/03/2009	563,99

Da verificação da legitimidade do crédito solicitado resultaram os seguintes relatórios:

RELATÓRIO FISCAL PARCIAL CRÉDITO EXTEMPORÂNEO DE 2003 – PIS, que consolida as glosas na base de cálculo do crédito extemporâneo, de 2003, apropriado em dezembro de 2006 (cópia às fls. 202 a 220);

RELATÓRIO FISCAL PARCIAL CRÉDITO EXTEMPORÂNEO I, DE 2004 – PIS/COFINS, que consolida as glosas na base de cálculo do crédito extemporâneo, de 2004, apropriado em dezembro de 2006 (cópia às fls. 221 a 234);

RELATÓRIO FISCAL PARCIAL CRÉDITO EXTEMPORÂNEO I, DE 2005 – PIS/COFINS, parte integrante do Auto de Infração processo n.º 13646.000133/201012, cujo objeto é o ajuste da base de cálculo do crédito extemporâneo, de 2005, apropriado em dezembro de 2006 (cópia às fls. 235 a 258);

RELATÓRIO FISCAL PARCIAL CRÉDITO EXTEMPORÂNEO I, DE 2006 – PIS/COFINS, parte integrante do Auto de Infração, processo n.º 13646.000431/201011, cujo objeto é o ajuste da base de cálculo do crédito extemporâneo, de janeiro a novembro de 2006, apropriado em dezembro de 2006 (cópia às fls. 259 a 286);

RELATÓRIO FISCAL PISCofins2006, parte integrante do processo n.º 13646.000132/201159, que consolida as glosas na base de cálculo do crédito do ano calendário de 2006, considerando inclusive as glosas do crédito extemporâneo tratadas nos relatórios acima;

RELATÓRIO FISCAL PISCOFINS NÃO CUMULATIVO – 4º TRIMESTRE DE 2006 (constante das Informações Complementares da Análise do Crédito do Despacho Decisório), parte integrante do presente processo, que trata do ressarcimento/compensação do crédito do 4º trimestre de 2006.

Os citados relatórios discriminam as glosas segundo os tópicos abaixo:

1 Bens utilizados com insumos

1.1 – Aquisições não oneradas pela contribuição

1.1.1 – Óleo diesel e Gás Liquefeito de Petróleo – GLP

1.2 – Conservação Patrimonial, Segurança, Meio Ambiente

1.3 – Pesquisas, Melhorias, Experiências

1.4 – Bens não Consumidos nem Aplicados ao Processo Produtivo

2 – Serviços Utilizados como Insumos

2.1 – Gastos Ativados Inseridos nos Serviços Utilizados como Insumos

2.2 – Conservação Patrimonial e Melhoria de Processos

3 Despesas de Energia Elétrica (não houve glosa)

4 Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoa Jurídica

5 Despesas de Armazenagem de Mercadoria e Frete na Operação de Venda (não houve glosa)

6 – Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base nos Encargos de Depreciação)

6.1 centros de custo AGU e ENE

6.2 – Bens não utilizados na fabricação dos produtos vendidos

6.3 – Bens formados por meio de aquisições de peças e serviços adquiridos antes de 30/04/2004

6.4 Imobilizados adquiridos ou montados antes de 01/05/2004

6.5 Bens Adquiridos por meio do RECAP

7 devoluções de vendas sujeitas à alíquota de 1,65% e 7,6% (não houve glosa)

8 – Ajustes de créditos (créditos extemporâneos em 12/2006)

9 – Créditos na Importação

De acordo com o Relatório Fiscal PISCOFINS NÃO CUMULATIVO – 4º TRIMESTRE 2006, observa-se o seguinte:

a) o resultado das análises anuais do crédito extemporâneo I (crédito apropriado em dezembro de 2006), foi consolidado conforme a tabela abaixo:

PIS	Informada		Cálculo		Consolidado	
	Ano	Base de Cálculo	PIS	Base de Cálculo	PIS	Base de Cálculo
2003	10.517.021,31	175.180,80	2.722.319,44	44.918,27	7.894.701,87	130.267,68
2004	13.748.903,13	226.859,90	3.657.336,63	63.848,10	8.961.563,80	163.210,80
2005	21.378.489,77	352.744,42	4.967.968,93	81.806,49	16.420.485,84	270.937,93
2006	23.639.843,51	360.004,62	5.534.784,87	91.323,62	18.101.878,74	298.681,00
Total:	0,00	33,18	0,00	33,18	0,00	0,00
Total	69.381.017,52	1.144.019,37	17.072.392,77	281.727,68	52.308.625,05	861.092,31

b) a recomposição do crédito em separado mercado interno e externo, após ajustes é a seguinte:

FICHA 6 A	outubro			novembro			dezembro		
	Interno	Exportação	total	Interno	Exportação	total	Interno	Exportação	total
Discriminativo									
Auditoria	144.932,14	479.123,95	624.056,09	104.300,54	535.449,02	639.750,56	115.121,31	334.714,03	449.835,34
Contribuinte	62.704,25	586.142,56	648.846,81	81.787,20	578.725,42	660.512,62	101.576,58	572.235,45	653.812,03
Diferença	82.227,89	-107.018,61	-25.180,72	22.513,34	-43.276,40	-20.761,06	13.544,73	-239.058,07	-203.976,69

FICHA 6 A - extemporâneo	outubro			novembro			dezembro		
	Interno	Exportação	total	Interno	Exportação	total	Interno	Exportação	total
Discriminativo									
Auditoria							150.708,00	712.384,31	863.092,31
Contribuinte							172.584,52	572.235,45	744.819,97
Diferença							-21.876,52	-259.851,14	-201.727,66

FICHA 6 B - importação	outubro			novembro			dezembro		
	Interno	Exportação	total	Interno	Exportação	total	Interno	Exportação	total
Discriminativo									
Auditoria	945,84	6.450,53	7.396,37	493,37	3.491,11	3.984,48	37,58	211,81	249,39
Contribuinte	945,84	6.450,53	7.396,37	493,37	3.491,11	3.984,48	37,58	211,81	249,39
Diferença	0	0	0	0	0	0	0	0	0

TOTAL	outubro			novembro			dezembro		
	Interno	Exportação	total	Interno	Exportação	total	Interno	Exportação	total
Discriminativo									
Auditoria	145.778,02	485.573,99	631.352,01	104.793,91	538.940,13	643.734,04	150.745,58	712.926,14	863.671,72
Contribuinte	63.508,50	572.593,49	636.101,99	82.280,57	582.216,53	664.497,10	101.613,16	572.447,26	674.060,42
Diferença	82.269,52	-87.019,50	-25.180,72	22.513,34	-43.276,40	-20.761,06	49.132,42	-259.851,14	-201.727,66

c) a composição do crédito relativo ao PIS/Pasep não cumulativo exportação indicado no PER, antes e após as glosas, é a constante na tabela abaixo:

Ficha 14 - Controle de Utilização dos Créditos no Mês - PIS/Pasep - Regime Não-Cumulativo									
Crédito: Crédito de Aquisição no Mercado Interno Vinculado à Receita de Exportação									
	outubro			novembro			dezembro		
	Contribuinte	Auditoria	Diferença	Contribuinte	Auditoria	Diferença	Contribuinte	Auditoria	Diferença
Total de crédito disponível	566.142.564,79	123.058.970,19	443.083,60	578.725,42	535.449,02	-43.276,40	572.955,15	1.503.926,27	-38.068,88
(-)Crédito Descontado	67.656,99	67.656,99	0,00	98.493,64	98.493,64	0,00	0,00	0,00	0,00
Crédito remanescente	498.485,57	55.401,99	443.083,60	480.231,78	436.955,38	-43.276,40	572.955,15	1.503.926,27	-38.068,88

	dezembro - extemporâneo I			Trimestre
	Contribuinte	Auditoria	Diferença	
Total de crédito disponível	972.235,45	712.384,31	259.851,14	Total de crédito disponível
(-)Crédito Descontado	0,00	0,00	0,00	2.690.098,58
Crédito remanescente	972.235,45	712.384,31	259.851,14	2.511.822,65

Com base nos relatórios acima, a DRFUberaba/MG emitiu Despacho Decisório de fl. 7, por meio do qual foi deferido o crédito no valor de R\$2.095.722,02, insuficiente para compensação dos débitos informados pela requerente, razão pela qual foram homologadas parcialmente as Dcomp de n.ºs 29396.13964.081206.1.3.086824, 20389.90807.091106.1.3.085440, 37293.41131.150107.1.7.080154 e as demais não foram homologadas. Não houve crédito a ser ressarcido para o PER n.º 10288.36164.150107.1.5.082689.

Cientificada do mencionado Despacho Decisório, em 17/05/2011 (fl. 12), a contribuinte apresentou a Manifestação de Inconformidade, em 15/06/2011, na qual alega preliminarmente 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:

Por todo o exposto, seja com base nas preliminares, seja com fundamento nas razões de mérito, conclui-se que deve o r. despacho decisório ser modificado "in totum", para o fim de reconhecer o direito creditório da requerente, nos termos acima expostos (i) cancelando-se as glosas realizadas na apuração dos créditos da contribuição ao PIS; (ii) determinando-se a exclusão dos montantes recebidos em contrapartida à cessão dos créditos do ICMS, da base de cálculo daquela exação; (iii) homologando-se integralmente as compensações realizadas pela requerente, nos autos dos processos n. 10650.900709/201177, 10650.900714/201180, 10650.900721/201181, 10650.900718/201168, 10650.900715/201124 e 10650.900716/201179; e (iv) cancelando-se as respectivas Cartas Cobrança.

Protesta a requerente provar o alegado por todos os meios de prova admitidos, especialmente a produção de perícia e a juntada de 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 manifestação de inconformidade não foi submetida à apreciação judicial.

Ao presente foram apensados os processo de cobrança dos débitos indevidamente compensados (fls. 192 a 197).

Face à ausência de certos elementos nos autos, o processo foi enviado a DRF de origem para instrução e esclarecimentos, conforme Despacho de Diligência (fls. 200 e 201). Os autos retornaram com os documentos de fls. 202 a 259, cuja ciência foi dada à interessada em 23/02/2012, conforme Termo de Comunicação de fls. 287 e 288.

A requerente apresentou razões adicionais de defesa às fls.291 a 309.

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: 01/10/2006 a 31/12/2006

PRODUÇÃO DE NOVAS PROVAS. PEDIDO DE DILIGÊNCIA.

Não atendidos 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 PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

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, somente em relação às máquinas e aos equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, ou na prestação de serviços.

CESSÃO DE ICMS. INCIDÊNCIA DO PIS/PASEP.

A cessão de direitos de ICMS compõe a receita do contribuinte, sendo base de cálculo para a contribuição.

Cientificada do acórdão de piso, a empresa interpôs **Recurso Voluntário** em que repisa os argumentos constantes da Manifestação de Inconformidade.

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) Da preliminar

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.

Sucedo 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.

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 nº 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 ampliou 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 ESTABELECIDADA 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 n.º 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 Póssas, 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 n.º 10.637/2002, 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 n.º 9.718/98, e às câmaras e pneus, nos termos da Lei n.º 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 n.º 10.637/02, 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 n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, com as alterações da Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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 - REPORTE. 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 de 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) 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 nas contas 31101301 – Manutenção Civil, 31101315 – Melhorias em Segurança, 31101406 – Pro-Araxa, 31101204 – Material de Segurança, 31101309 – Melhoria Recuperação e Monitoramento de Área Ambiental, 31101406 – Pró Araxá, e 31101314 – Manutenção de Barragem, pois não se conformariam ao conceito de insumos.

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 n.º 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, trasmudando 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, inexistem 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.

Quanto às despesas com melhorias em segurança, alega-se genericamente serem destinadas à segurança do pessoal e à 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) melhoria, recuperação e monitoramento de área ambiental e (b) e pela manutenção das demais glosas.

3.2.3.4) Pesquisas, melhorias, experiências

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 elucidou a contento a aplicação ao processo produtivo, inclusive mediante fotografias, de itens adquiridos sob a rubrica melhoria de processos: célula de cargas para balanças, responsável pela pesagem de produtos intermediários e finais, mangotes utilizados em saídas de bombas de transferência de concentrado de nióbio, estrutura de sustentação do fundo, cilindro pneumático, misturador e suas correntes, correia transportadora, filtros-prensa, cavalete para válvula guilhotina, chapa A36 para translado do cadinho do forno, moldes (formas) para areia de proteção, spools (bobinas) de tubulação, redução flangeada para recalque, tubos SCH 40 1.1/4", tubos SCH 40 3/4", tubos SCH 1/2" e mesa de rolos.

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. Deste modo, voto pela reversão das glosas em relação a estes itens.

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

Neste item a Recorrente se insurge contra as glosas sobre os vergalhões designados como 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.

3.2.3.6) Gastos ativados inseridos como insumos

A fiscalização glosou créditos apropriados sobre alguns bens e serviços 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 Relatório Fiscal, a contribuinte apurou crédito sobre o mesmo bem ou serviço duas vezes, no momento da aquisição e nos encargos de depreciação.

A Recorrente afirma que apurou crédito apenas no momento da aquisição, o que está errado, mas alega que não apurou os créditos em duplicidade pelas quotas de depreciação. A decisão de piso manteve a glosa por carência probatória, pois a Recorrente fez juntar planilha que não seria capaz de demonstrar sozinha 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.

Considerando que houve reconhecimento expresso na manifestação de inconformidade de que os créditos foram apurados na aquisição dos itens, quando deveriam sê-lo pelas quotas de depreciação, após ativação, reputo acertada a glosa e voto por sua manutenção.

3.2.3.7) Bens ativáveis

A fiscalização glosou (itens 2.1, 3, 4, 5 e 6.1 do Relatório Fiscal Parcial – Crédito Extemporâneo I, de 2003 – PIS e no item 6 do Relatório Fiscal Parcial – Crédito Extemporâneo I, de 2004 – PIS/COFINS) 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 n.º 1.598, de 1977, art. 15, Lei n.º 8.218, de 1991, art. 20, Lei n.º 8.383, de 1991, art. 3.º, inciso II, e Lei n.º 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 n.º 4.506, de 1964, art. 45, § 1º). (grifo nosso)

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 Relatório Fiscal, verifico que os itens glosados superam em muito valor mínimo estabelecido, de maneira que o tratamento contábil deva ser aferido à luz do critério da vida útil ou seu acréscimo, o que, na hipótese, não se logra com base na mera descrição dos bens.

Considerando-se que a Recorrente não demonstrou efetivamente a natureza dos bens adquiridos, em face do valor, da descrição, da vida útil e do impacto na vida útil dos equipamentos a que são agregados, resumindo-se a imputar ao Fisco este dever, mesmo em se tratando de pleito de direito creditório, em que, repita-se, incumbe ao postulante a prova do crédito, reputo acertado o entendimento de que estes bens deveriam ter sido apurados pelos encargos de depreciação e não pelo custo de aquisição. E não é cabível ao contribuinte invocar o crédito fundamento diverso, dissociado da apuração contábil efetivamente realizada, já em sede de contencioso administrativo.

Por isto, voto pela manutenção das glosas relativas a aquisição dos itens ativáveis.

3.2.3.8) Conservação patrimonial e melhoria de processos

Neste item, a Recorrente se insurge contra a glosa sobre a “troca de mangas do FT-06”. Trata-se de sistema de filtro de mangas utilizado para coleta do pó arrastado pelo sistema de exaustão, o qual retira o excesso de pó em suspensão dentro da unidade produtiva, separando-o do ar antes da emissão para o ambiente, de índole ocupacional e ambiental. Foi juntada fotografia do aparelho em funcionamento na planta que demonstra sua aplicação direta ao processo produtivo desenvolvido pela Recorrente, de maneira que verifico presentes a essencialidade, bem como a relevância do item para atendimento à legislação de segurança do trabalho e ambiental. Deste modo, voto pela reversão das glosas em relação ao item “mangas do FT-06”.

3.2.3.9) Créditos sobre encargos de depreciação

3.2.3.9.1) AGU – Abastecimento e Tratamento de Água e ENE – Subestação Energia Elétrica

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 e ENE – Subestação Energia Elétrica. 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 os equipamentos do sistema de bombeamento de água e da Subestação Energia Elétrica são essenciais para o fornecimento de água à linha de produção e 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 água e energia elétrica, razão porque as empresas deste ramo possuem sistemas e subestações próprios, como é o caso da Recorrente. Parece-me que o fato da água e da energia elétrica serem utilizadas nos demais setores da empresa, como administração, restaurante, ruas, etc., passar pelo sistema de bombeamento e pela subestação local não desconfigura o fato de que as máquinas e equipamentos que dotam estes sistemas foram adquiridos para utilização na produção dos bens destinados à venda.

A existência destes sistemas não se justifica senão pela necessidade dos específicos níveis de água e de tensão e corrente elétricos exigidos pela linha de produção. A existência dos sistemas 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 o sistema de bombeamento de água e 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.

Em diligência determinada pelo CARF no processo administrativo nº 13646.000259/2005-20, da mesma empresa, informou-se 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 n.º 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 n.º 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 n.º 10.637/2002 e n.º 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 n.º 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.

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 Pantarolli

Fl. 23 do Acórdão n.º 3401-007.414 - 3ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10650.901218/2010-62