



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10665.901722/2012-65
Recurso Voluntário
Resolução nº 3102-000.351 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de maio de 2024
Assunto SOLICITAÇÃO DE DILIGÊNCIA
Recorrente VOTORANTIM METAIS S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento do recurso em diligência nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Fabio Kirzner Ejchel, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues e Pedro Sousa Bispo (Presidente).

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o Relatório da decisão recorrida com os devidos acréscimos:

Trata-se de Manifestação de Inconformidade contra indeferimento parcial de Pedido de Ressarcimento cumulado com Declarações de Compensação (PER/DCOMP) cujos créditos são relativos ao PIS não cumulativo, vinculados a receitas obtidas no mercado externo.

O Despacho Decisório foi emitido em 03/02/2017 (fl. 1312) e está vinculado à Informação Fiscal de fls. 1294/1312, assinada em 25/11/2016 e onde o AuditorFiscal relata como se desenvolveram os trabalhos do procedimento fiscal, e informa que durante a diligência fiscal o contribuinte original, VOTORANTIM METAIS S.A, foi incorporado pela COMPANHIA BRASILEIRA DE ALUMÍNIO, que paralelamente às informações prestadas pelo contribuinte foram baixados arquivos de notas fiscais eletrônicas (Sped NF-e), Sped Contábil e Sped-Contribuições junto ao servidor “ReceitanetBX”, e que também foram usados como fontes de informações o portal da Nota Fiscal Eletrônica e DWAduaneiro.

Comenta que na atividade do contribuinte, de metalurgia, os principais produtos comercializados no ano 2011, considerando-se o volume das vendas informadas, foram níquel eletrolítico, matte de níquel, cobalto e ácido sulfúrico, e as principais etapas da produção são a lavra (extração do minério nas minas), o beneficiamento (do minério concentrado para obtenção do matte de níquel) e a fundição (produção do níquel eletrolítico), enquanto os principais insumos utilizados, considerando-se o volume dos

Fl. 2 da Resolução n.º 3102-000.351 - 3ª Sejul/1ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10665.901722/2012-65

custos de aquisição informados, foram minério de níquel sulfetado, óleo combustível, coque de petróleo, níquel concentrado e amônia anidra.

No tópico FUNDAMENTAÇÃO LEGAL trata das regras dos créditos do regime não-cumulativo do PIS e Cofins à luz das Leis nºs 10.637, de 2002, 10.833, de 2003, alteradas pelas Leis nºs 11.033, de 2004, e 11.116, de 2005 (transcreve os arts. 17 e 16 destas duas últimas), e interpreta:

16. Diante do exposto, conclui-se que as únicas hipóteses legais de utilização do saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS na compensação com débitos relativos a outros tributos e contribuições administrados pela RFB ou no ressarcimento desses créditos relacionam-se às seguintes situações:

Créditos vinculados a receitas decorrentes de operações de exportação de mercadorias para o exterior, nos termos do art. 5º, §§ 1º e 2º, da Lei nº 10.637/02, e do art. 6º, §§ 1º e 2º, da Lei nº 10.833/03;

Saldo credor acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário nos termos do art. 16, inciso II, da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005, em razão do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, que assegura a manutenção de créditos vinculados a operações de vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativos e para o COFINS.

Poderão, ainda, ser objeto de compensação os créditos decorrentes de aquisições de embalagens para revenda pelas pessoas jurídicas comerciais a que se referem os §§ 3º e 4º do art. 51 da Lei nº 10.833/03, desde que os créditos tenham sido apurados a partir de 1º de abril de 2005. Cabe ressaltar que os créditos decorrentes de aquisições de embalagens para revenda não são passíveis de ressarcimento, a legislação permite apenas sua utilização na compensação com outros tributos.

Regra geral posta pela legislação é de que os créditos do PIS/Pasep e da COFINS somente podem ser utilizados para dedução de débitos da mesma contribuição, apenas sendo permitido a compensação e o ressarcimento em casos excepcionais.

A legislação que permite o ressarcimento e a compensação dos créditos de PIS/Pasep e COFINS, apurados na forma do art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, prevê uma ordem para a utilização de tais créditos.

Dispõem as leis no art. 5º, § 1º, incisos I e II da Lei 10.637/02 e art. 6º, § 1º, incisos I e II da lei 10.833/03, respectivamente, que o crédito apurado na forma do art. 3º dessas leis, poderá ser aproveitado, devendo sua utilização ocorrer na seguinte ordem: 1º - dedução de débitos da mesma contribuição; 2º - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

Por fim, o § 2º do art. 5º da Lei 10.637/02 e o § 2º do art. 6º da Lei 10.833/03 dispõem, como última forma de utilização dos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, o ressarcimento em espécie.

A Lei ainda determinou que fosse observada a legislação específica da matéria. Em consonância à lei, a Instrução Normativa RFB nº 900/2008, posteriormente, a Instrução Normativa RFB nº 1.300/2012, dispõem sobre o Ressarcimento, Restituição e Compensação de tributos administrados pela RFB.

Importante consignar que as regras que versam sobre o crédito do PIS/Pasep e da COFINS não cumulativos, pela natureza exoneratória, representam uma exceção à regra geral de tributação, devendo ser interpretadas de modo literal, restritamente, porquanto compreendem um incentivo fiscal ou benefício fiscal implementado pelo Estado. Esse princípio está expressamente inserido na Código Tributário Nacional - CTN, Lei nº 5.172/66, em seus artigos 111 e 176

Continua com o tópico ANÁLISE DOS CRÉDITOS, onde considera:

27. (...) verificou-se que o contribuinte incluiu na base de cálculo dos créditos de determinadas rubricas do DACON, itens cuja natureza está relacionada a rubrica

Fl. 3 da Resolução n.º 3102-000.351 - 3ª Sejul/1ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10665.901722/2012-65

diversa. Como exemplo, temos o caso da linha Serviços Utilizados como Insumos, em que o contribuinte incluiu itens que se referem a Frete na Operação de Venda, Aluguéis de Máquinas e Equipamentos, Despesas de Energia Elétrica, que têm suas linhas próprias de apuração. Tal procedimento ocasionou maior dificuldade na aplicação dos procedimentos de auditoria fiscal. Entretanto, quando puderam ser identificados corretamente, créditos erroneamente alocados foram considerados validados, em atenção aos princípios da economia processual e verdade material.

28. A partir da consolidação das informações declaradas mensalmente nos DACON, verifica-se que os créditos pleiteados para o ano de 2011 tiveram por base as seguintes rubricas:

Bens para revenda

Bens utilizados como insumos

Serviços utilizados como insumos

Despesas de Energia Elétrica

Despesas de Aluguéis de Prédios Locados de PJ

Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de PJ

Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda

Sobre bens do Ativo Imobilizado (com base nos encargos de depreciação)

Encargos de Amortização de Edificações e Benfeitorias

Devoluções de Vendas

Ajustes Positivos e Negativos de Crédito (...)

A análise dos créditos para cada uma das rubricas acima teve por base os memoriais de cálculo apresentados pelo contribuinte para o ano de 2011, contidos nas planilhas eletrônicas em arquivo Excel, anexo à fl. 1.091, doravante referidas como planilhas apresentadas pelo contribuinte. As informações contidas nas planilhas foram ainda cruzadas e verificadas com informações trazidas dos sistemas da RFB e dos portais da NF-e, dentre outros.

Consigne-se que a rubrica "Bens para revenda" é a única que contem itens adquiridos no mercado externo, estando seus valores, portanto, inseridos nas fichas 06B/16B do DACON. Já as demais rubricas apresentam valores somente nas fichas 06A/16A do DACON.

Como resultado da análise de cada uma das rubricas, quando houve glosa, foram elaborados novos arquivos Excel, separando-se em diferentes planilhas os itens validados dos que foram glosados. Os casos em que a rubrica teve itens que foram validados parcialmente, uma terceira planilha contendo-os foi montada para facilitar a compreensão. Assim, os novos arquivos em Excel, anexos às fls. 1.289 a 1.294, contêm as seguintes planilhas:

Resumo Créditos: tabela com resumo mensal das bases de cálculo dos itens pleiteados e itens validados.

Pleiteados: planilha com todos os itens originais apresentados pelo contribuinte e extraídos das planilhas apresentadas pelo contribuinte.

Validados: contém os itens que foram validados na análise de auditoria.

Valid Parc: contem itens cujos valores foram validados parcialmente (para alguns casos).

Glosados: planilha com itens que tiveram seus valores totalmente glosados, segundo a razão apresentada na coluna "Motivo da Glosa".

Em seguida cuida das glosas que resultaram no indeferimento parcial, tudo conforme os tópicos a seguir do Despacho Decisório.

Bens Para Revenda (linha 01): glosados os valores relativos a importações em períodos posteriores (anos de 2012 e 2013).

Bens Utilizados como Insumos (linha 02): glosa subdividida em três tipos:

-bens e serviços que reflitam indiretamente na fabricação do produto final, por considerar a fiscalização que somente geram créditos as "aquisições de insumos aplicados ou consumidos em razão de ação diretamente exercida sobre o bem fabricado ou produzido destinado à venda, sejam matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagens ou outros insumos que sofram alterações, tais como desgaste, dano ou perda das propriedades físicas ou químicas". A fiscalização explicou, mencionando o art. 66 da IN SRF nº 247, de 2002, o art. 8º da IN SRF nº 404, de 2004, e as Soluções de Consulta nºs 415, da SRRF08/Disit, de 23 de novembro de 2009 e 36 - SRRF07/Disit, de 24 de março de 2010, :

46.No caso da empresa contribuinte em questão, anteriormente aobeneficiamento e fabricação do produto final, existe a etapa que compreende adetonação das minas, a extração do minério (insumo) e seu transporte até oestabelecimentos da empresa. Assim, anteriormente à etapa de industrialização,há a fase obtenção do insumo.

47.Os bens e serviços, adquiridos para essa fase de obtenção do minério, não seconfiguram como insumos, conforme o conceito acima explicado, mas se tratamde despesas indiretas, utilizadas para obtenção de seu principal insumo, ominério, e dessa forma, não podem gerar direito a crédito.

(...)

49. Pelo exposto, valores constantes das planilhas apresentadas pelo contribuinte e referentes a itens como explosivos, pneus, partes e peças de veículos e máquinas utilizados nas minas foram glosados do cálculo dos créditos;

-partes e peças de manutenção que, ainda que integrem máquinas/equipamentos usados no processo produtivo, não se desgastam ou danificam em razão de ação diretamente exercida sobre o bem em fabricação/produção. Explicou, mencionando a Solução de Consulta nº 76 - Cosit, de 23 de março de 2015:

Assim, fica claro que numa máquina/equipamento existem algumas partes/peças que sofrem ação direta sobre o produto em fabricação, se desgastando em razão desta ação; já as outras se desgastam simplesmente com o passar do tempo, em função do próprio funcionamento da máquina. Daí porque, aquelas primeiras, quando adquiridas para reposição, são consideradas como insumo segundo o conceito acima e geram direito a crédito, e estas últimas, a *contrario sensu*, não.

Dentre os itens glosados nesse sentido encontramos rotores, rolamentos, motores, placas, parafusos, porcas, arruelas, abraçadeiras, barras de cobre, etc.

-aquisições de bens não sujeitos ao pagamento do PIS/Pasep e da COFINS, como óleo diesel (monofásico), gás GLP (monofásico) e minério Mirabela (*drawback*), em face do § 2º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

Serviços Utilizados como Insumos (Linha 03): depois de reapresentada pelo contribuinte a planilha desta rubrica, com classificação por tipo de serviços, a fiscalização glosou "itens relativos a serviços de limpeza, de consultoria, de análise, aluguel de veículos, dentre outros, por não haver previsão legal expressa e não se enquadrarem no conceito de insumo." O Auditor-Fiscal informa o seguinte:

59. Verifica-se que parte dos itens presentes nas planilhas de serviços utilizados como insumos, foram indevidamente incluídos nessa rubrica, pois na realidade tratam-se de aquisições que se relacionam a fretes sobre vendas, aluguéis de máquinas/equipamentos, despesas com energia elétrica, etc., dificultando muito a análise. Entretanto, embora alocados erroneamente, tais itens, quando efetivamente possível, foram validados dentro

Fl. 5 da Resolução n.º 3102-000.351 - 3ª Sejul/1ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10665.901722/2012-65

da própria rubrica Serviços Utilizados como Insumos, considerando o princípio da economia processual e verdade material.

(...)

Os valores relativos a frete de venda e a frete de compra foram aceitos, tendo em vista que, embora somente não haja previsão expressa para o crédito relativo a "frete na operação de venda", na compra de bens, o frete, quando pago pelo adquirente, consoante a boa técnica contábil, integra o custo de aquisição desses bens, o que está consagrado no art. 289, § 1º, do RIR/1999 ("o custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte"). Assim, poderá o valor do frete compor a base de cálculo dos créditos a serem descontados do PIS/Pasep e da COFINS não cumulativos, uma vez que o frete integra o custo de aquisição das mercadorias.

Já os itens relativos aos serviços que foram identificados pelo contribuinte como fretes de entrada, de transferência e internos, foram considerados pela fiscalização como fretes inter-company, para os quais não há previsão legal para direito a crédito, conforme explicado nos parágrafos 86 a 92 adiante.

Outros itens glosados referem-se a serviços de manutenção, conserto ou reparo, que não sejam aplicados em máquinas/equipamentos diretamente utilizados na produção de bens destinados a venda. Por exemplo, valores relativos a manutenção de máquinas utilizadas nas minas, retroescavadeiras, smartmine, equipamentos de perfuração e veículos usados no transporte do minério até os estabelecimentos industriais, também foram glosados por ser relacionarem a fase de obtenção do insumo, como explicado nos parágrafos 46 a 48.

Os itens relativos a alugueis de máquinas/equipamentos, indevidamente alocados na rubrica em comento, foram alguns validados totalmente, enquanto outros apenas parcialmente, tendo em vista que, para estes, foi glosada a parte dos valores constantes das notas fiscais apresentadas e que se referiam a serviços de mão-de-obra. Note que a legislação nos incisos IV dos art. 3º das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03 permite obter crédito de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, não havendo previsão legal para aluguel com mão-de-obra.

Despesas com Energia Elétrica (Linha 04): glosados valores que não se referem a energia elétrica, "e sim a outros serviços, como manutenção nas linhas e outros itens não minimamente identificados, não podendo gerar direito a crédito por falta de previsão legal", bem como parcialmente itens "em razão dos valores pleiteados para base de cálculo dos créditos serem superiores aos valores nas notas fiscais/faturas apresentadas pelo contribuinte (fls. 696 a 789 e fls. 933 a 940). Inclusive alguns itens pleiteados incluíam indevidamente em sua base de cálculo o valor do ICMS-substituição tributária, o qual foi subtraído dos valores respectivos, por não integrarem o custo de aquisição."

Despesas de Aluguéis de Prédios Locados de Pessoa Jurídica (Linha 05): glosa integral, porque "Após intimação, o Interessado apresentou planilha contendo apenas um item, referente ao mês março/2011, para demonstrar os valores desta rubrica, não havendo nela qualquer menção a qual seria o imóvel e o locador, ou seja, ausentes as informações básicas para possibilitar a verificação do direito ao crédito". A fiscalização empregou aqui o art. 76 da IN RFB nº 1.300, de 2012, considerando não ter sido comprovado o direito creditório.

Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de PJ (linha 06): glosa parcial, parte "tendo em vista que parte dos valores constantes das notas fiscais apresentadas não se referem a aluguel de máquinas ou equipamentos, mas são pagamentos relativos à mão-de-obra fornecida ao contribuinte"; parte relativa a aluguéis de veículos, tratores e caminhões (estes dois classificados como veículos pela fiscalização haja vista o art. 2º, III, da Lei nº 9.729, de 1979), "posto que não há previsão legal para

Fl. 6 da Resolução n.º 3102-000.351 - 3ª Seção/1ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10665.901722/2012-65

apuração de crédito sobre tais itens, de acordo com a Solução de Consulta nº 1 - Cosit, de 2 de janeiro de 2014"; e ainda "outros itens que não continham informações básicas sobre o equipamento locado ou não continham nem o fornecedor nem o documento fiscal, ou este não foi apresentado."

Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda (Linha

07): glosa integral, porque "alguns itens constantes das planilhas apresentadas pelo contribuinte se referem simplesmente a serviços de transporte para descarte de escórias e cinzas", enquanto outros não tiveram apresentadas pelo contribuinte a nota fiscal ou se referem a itens duplicados, que já constavam da planilha de Serviços Utilizados como Insumos. A fiscalização observou que muitos itens que deveriam constar nessa rubrica foram indevidamente alocados pelo contribuinte na planilha de Serviços Utilizados como Insumos e lá já foram devidamente analisados, conforme descrito nos itens 62 e 63.

Sobre Bens do Ativo Imobilizado com base nos encargos de Depreciação (Linha 09) e Encargos de Amortização de Edificações e Benfeitorias (Linha 11): glosa integral, por falta de detalhamento. O Auditor-Fiscal afirma:

98. O contribuinte foi intimado em 13/04/2016, por meio do Termo de Início de Procedimento Fiscal e Intimação Fiscal, em seus itens 9 e 11, a apresentar as planilhas com o detalhamento do memorial de cálculo para as duas rubricas em questão, contendo itens como:

Mês em que o valor foi apropriado;

Nome e CNPJ do fornecedor;

Número e data de emissão da nota fiscal;

Descrição ou serviço do bem adquirido;

-Valor da depreciação ou amortização mensal considerada;

Identificação se o bem é utilizado no processo produtivo ou nas demais atividades
Endereço do imóvel onde foi feita a benfeitoria

Identificar se o imóvel é próprio ou de terceiros

99.Entretanto, após ainda deferida prorrogação de prazo para atendimento, nas planilhas apresentadas pelo contribuinte em resposta não consta a maioria das informações acima solicitadas.

100.Observe-se que o contribuinte foi intimado a reapresentar as planilhas corretamente, sendo que apenas se fez solicitar prorrogações de prazo, informando ter dificuldade em apresentação das informações para a totalidade dos itens, tudo conforme consta do Termo de Indeferimento de Pedido, de fls. 914 e 919.

Devoluções de Vendas (Linha 12): todos os créditos desta rubrica foram

reconhecidos.

Ajustes Positivos de Créditos (Linha 22): glosa integral, porque os itens alocados sob a rubrica em questão se referem a créditos extemporâneos que o contribuinte deixou de apurar em períodos anteriores (anos 2005 a 2010) e tais créditos "somente podem ser pleiteados desde que obedeçam ao prazo prescricional de 5 (cinco) anos e seja efetuado por meio de DACON retificador no período correto". Sobre a necessidade da retificação, menciona a Solução de Consulta nº 87 - SRRF09/Disit, de 25 de março de 2009.

Ao final a fiscalização informa que os valores de receita de vendas apurados pelo contribuinte estão condizentes com nos DACON mensais e na DIPJ do referido ano calendário e com os valores de PIS/Pasep e COFINS devidos, e que a proporcionalidade entre os tipos de receita (tributada no mercado interno, não tributada e de exportação) foi verificada, validando-se os rateios proporcionais utilizados pelo contribuinte para vinculação dos créditos.

Na Manifestação de Inconformidade, tempestiva (fl. 2360), a contribuinte requer a reforma parcial da decisão recorrida, não tratando das glosas relativas aos seguintes itens: **Despesas de Aluguéis de Prédios Locados de Pessoa Jurídica (Linha 05), Despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de PJ (linha 06), Devoluções de Vendas (Linha 12) e Ajustes Positivos de Créditos (Linha 22).**

Depois de sintetizar os fatos do Despacho Decisório, contesta as demais rubricas alegando basicamente o que segue.

03. DO ERRO NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS GLOSADOS PELA DECISÃO IMPUGNADA: afirma que o Auditor-Fiscal "deve verificar item a item elencado em cada nota fiscal, e não simplesmente analisar a nota fiscal como um todo, uma vez que esta conduta simplificada do fiscal representou, para a Impugnante, a glosa de produtos que certamente lhe assegurariam o registro do crédito e que sequer foram analisados." Refere-se, a título exemplificativo, às Notas Fiscais nºs 131668 e 14324 e a aquisições constantes delas ("PARAFUSO ESP 14", "SAPATA ESP 1448598 CATERPILAR" e "SENSOR ESP 1601823 CATERPILLAR"), e alega que os demais itens desses dois documentos fiscais não foram analisados pela fiscalização, finalizando subtópico 03.1 assim:

Demonstrada de forma exemplificativa o erro no cálculo dos créditos glosados (**doc. 04**), a decisão recorrida deve ser reformada a fim de reduzir o valor da glosa ao item específico que foi glosado dentro de cada nota fiscal, reconhecendo a legitimidade do crédito dos demais itens que não foram objeto de glosa por parte do fiscal.

Cabe destacar que, por força do exíguo prazo para comentar nota a nota os equívocos cometidos pelo Fiscal, o feito pode ser convertido em diligência, para que a fiscalização da Receita Federal, sem prejuízo do auxílio da Impugnante, possa retificar as glosas efetuados a fim de excluir os valores totais equivocadamente indeferidos para fins de créditos de COFINS.

No subtópico 03.2 aponta outro equívoco da fiscalização, afirmando que verificou na aba "Glosados da planilha "Bens Insumos - 2011" diversos itens com descrição incorreta do material. Exemplificadamente, menciona a NF nº 1198, emitida pelo fornecedor PROMETALICA MINERAÇÃO CENTRO OESTE, e o bem "ROLAMENTO ATC ROL 22", quando no entanto, segundo afirma, o produto adquirido foi o "CONCENTRADO VOT.", este considerado insumo no Despacho Decisório.

Alega que este equívoco abrange 281 NF diferentes, num valor total de R\$ 3.615.042,60, conforme o doc. 07.

04. DA NÃO CUMULATIVIDADE DA COFINS: trata do regime não cumulativo do PIS e Cofins, se referindo à legislação constitucional e infraconstitucional e ainda às Instruções Normativas SRF nºs 247, de 2002, e 404, de 2004 e Solução de Consulta sobre a definição de insumo. Afirma que a legislação das duas Contribuições adotou o denominado método indireto subtrativo - apropriação de créditos sobre determinados custos e despesas (*inputs* - insumos), com aplicação da mesma alíquota sobre as receitas auferidas (*outputs*), menciona doutrina de Marco Aurélio Greco e defende que "a interpretação autêntica da legislação de regência do PIS e da COFINS tem de privilegiar o entendimento segundo o qual há o aproveitamento de créditos das aludidas contribuições sobre todos os custos e despesas incorridos para a obtenção de receita".

05. DO CONCEITO DE INSUMOS NA LEGISLAÇÃO DO PIS E DA COFINS NÃO CUMULATIVOS: continua a tratar dos créditos da não cumulatividade do PIS e Cofins e, interpretando o art. 3º, II, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, com apoio da jurisprudência do CARF e do STJ que menciona afasta a legislação do IPI e a interpretação restritiva dada pela Receita Federal dada das IN SRF nºs 247, de

2002, e 404, de 2004, defendendo que na definição de insumo devem ser computadas todas as despesas essenciais ao funcionamento ou manutenção do fator de produção.

06. DOS CRÉDITOS DOS PRODUTOS IMPORTADOS PARA REVENDA:

alega que, apesar de os produtos terem ingressados no território brasileiro em 2012 e 2013, dão direito a crédito porque fez o adiantamento ao vendedor no exterior. Considera que a expressão "adquiridos no mês", constante do inc. I do parágrafo 1º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, não é tão clara, mas a dúvida foi esclarecida nas Perguntas Frequentes da EFD-Contribuições, da qual transcreve a Pergunta 61, e finaliza este tópico assim:

Logo, a própria Receita Federal estabelece que cabe ao contribuinte definir o momento da aquisição, sendo certo que é determinante que tenha ocorrido o pagamento pela mercadoria adquirida, exatamente como se tem no presente caso, quando a Impugnante pagou antecipadamente pela aquisição dos produtos importados.

Destarte, é de rigor o reconhecimento dos créditos glosados indevidamente pela decisão ora recorrida.

07.1. DOS CRÉDITOS DOS BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS - Do Processo Industrial Integrado da Impugnante: no subtópico 07.1 a contribuinte trata, inicialmente, do seu processo industrial, com destaque para a etapa da obtenção do insumo (fase anterior à industrialização e que compreende a detonação das minas, a extração do minério e seu transporte até o estabelecimento industrial).

Argui que deve ser permitido "o aproveitamento destes créditos, tendo em vista que o processo produtivo da Impugnante é integrado, composto por diversas etapas, iniciando-se com a extração do minério, seu beneficiamento, e só então é remetido e aplicado na planta produtora de níquel", que é "indevida a segregação realizada pela fiscalização" e que "os bens e serviços relativos à exploração das minas compõem e são indispensáveis à atividade industrial da Impugnante." Explica:

Nesta primeira etapa de produção estão compreendidos os bens e serviços utilizados a partir do desmonte da rocha, inclusive a movimentação do minério do local da extração até a unidade de beneficiamento.

Neste diapasão, são consumidos uma série de produtos, como broca, haste, manto (correia transportadora), chapa de desgaste, óleo diesel, tela de peneira, filtro, bola de moinho, amido, amina/soda cáustica, dentre outros, consumidos na lavra, na movimentação do material e no beneficiamento, além do material de reposição, faróis, lanternas, engates, etc, utilizados em veículos como os das fotos abaixo:

(...)

Como a Impugnante terá o minério se não tiver caminhões ou esteiras para levar o minério da jazida até a fábrica? Como estes caminhões rodarão sem os pneus?

(...)

Da mesma forma, como a Impugnante pode obter o minério se não dinamitar a rocha bruta para obter pedaços menores a fim de levá-los até a fábrica?

Feita a breve explanação, a Impugnante passara a demonstrar a necessidade de utilização dos bens cujos créditos de PIS foram glosados no seu processo produtivo, eis que se trata de processo industrial integrado, e sem estes o contribuinte não teria como realizar a sua atividade econômica principal, qual seja, a venda de níquel.

Os explosivos são essenciais para promover a extração do minério da rocha e possibilitar o seu manuseio e utilização. Da mesma forma, as partes e peças (pneus, rolamentos, faróis, lanternas, limpadores de Pára-brisa, engates, etc.), que são utilizadas e consumidas nos caminhões fora de estrada, que realizam a movimentação da rocha até a área de estocagem e o seu transporte até a planta de beneficiamento.

Fl. 9 da Resolução n.º 3102-000.351 - 3ª Sejul/1ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10665.901722/2012-65

A própria Receita Federal, na Solução de Consulta no 39 - SRRF/6a RF/Disit, de 22 de abril de 2009, confirma o entendimento de que os bens empregados na exploração de minério conferem o direito ao crédito de PIS e COFINS, *in verbis*:

(...)

Desta forma, tratando-se de processo integrado, os bens e serviços utilizados na extração do minério, que vai do desmonte da rocha até a fase de estocagem, inclusive a movimentação do minério do local da extração até o beneficiamento, devem conceder o direito ao crédito (...).

Importante destacar que, caso a Impugnante adquirisse o minério de um terceiro, com ou sem beneficiamento, faria jus ao crédito do bem adquirido e do frete, eis que haveria compra e transporte a partir de seu vendedor, sem qualquer oposição da autoridade fazendária.

O fato da Impugnante ter o processo de produção integrado, realizando todas as atividades essenciais dentro de uma mesma pessoa jurídica ou dentro de um mesmo CNPJ não é fundamento econômico ou jurídico para decidir que os itens utilizados/consumidos na etapa de extração mineral não asseguraria o direito ao crédito.

Assim sendo, deve ser reformado o r. despacho ora recorrido, a fim de que todos os bens e serviços utilizados como insumos na etapa que tem início com o desmonte da rocha ou remoção de estéril até a fase de estocagem, inclusive a movimentação do minério do local da extração até o beneficiamento ou estocagem, tenha o direito ao crédito de PIS reconhecido.

Em seguida, no restante do subtópico 07.1, cuida de *per si* dos diversos insumos dessa etapa da mineração.

07.2 - Dos créditos relativos ao frete interno: considerando que "os fretes internos de transferência do níquel da unidade industrial da Impugnante em Niquelândia/GO para a sua unidade no bairro de São Miguel Paulista em São Paulo/SP, foram glosados pelo simples fato de não haver previsão legal para a transferência interna de insumos", defende o crédito relativo a essa espécie de fretes. Argui "tal transporte está inserido no processo produtivo integrado da Impugnante e para que seja transformado no produto final comercializado pela Impugnante precisa ser transportado de uma unidade da Impugnante para outra que detém as técnicas e aparelhagens competentes para o seu refinamento."

Reporta-se ao Laudo nº 20130322, de autoria do Departamento de Engenharia Metalúrgica e de Minerais da Escola Politécnica da Universidade de São Paulo (doc. 12, do qual menciona a fl. 9), onde se verifica que "o carbonato de níquel é produzido a partir do minério laterítico de níquel na unidade industrial da Impugnante em Niquelândia/GO", e que "referido carbonato é transportado para a unidade de São Miguel Paulista em São Paulo/SP, onde o cobalto residual é separado do níquel, por um processo denominado extração de solventes. Após esta extração as soluções ricas em níquel e em cobalto são purificadas e enviadas às células eletrolíticas, onde catodos de níquel e de cobalto metálico são obtidos, verifica-se pois, que se trata de várias etapas de um mesmo processo produtivo."

Conclui, então, que "sem o transporte do níquel da unidade de Niquelândia/GO para a unidade de São Miguel Paulista em São Paulo/SP, todo o processo de industrialização deste minério não seria possível, visto que cada uma das unidades tem suas funções específicas, com aparelhos e técnicos especializados, conforme didaticamente listado" na citada fl. 9.

Considera que é tão comum a atividade de transporte de produtos internamente, como se dá com o níquel, que o CARF reconhece a possibilidade de creditamento do PIS e da COFINS nos casos em que haja o transporte de insumos, ainda que tal transporte seja entre estabelecimentos da mesma empresa, mencionando os Acórdãos nºs 3401-002.075

(no qual fui designado relator para a matéria ora em debate, quando atuava no CARF) e 3301-00.424.

Também menciona Parecer de Marco Aurélio Greco, que classifica os serviços de transporte como insumo para fins de crédito de PIS e COFINS, e finaliza o tópico afirmando ser "patente a necessidade de reforma do despacho que glosou os créditos de COFINS referente ao frete de transferência do níquel, principal insumo da Impugnante".

07.3- Dos créditos relativos ao frete na aquisição de produtos(compra): observa que o Auditor-Fiscal admite créditos em frete de compra, mas considera que ele não adotou um posicionamento linear porque validou os de alguns materiais e glosou outros, como se vê na Tabela de Serviços Insumos 2011 (exemplifica com a aquisição de "amônia anidra PA", reproduzindo parte da referida Tabela, com destaques).

Indo além dessa inconsistência apontada, defende que, mesmo quando os produtos transportados não ensejem o direito ao crédito, o frete relacionado a tais produtos é passível de creditamento. Para a contribuinte, é o que acontece com o frete do transporte de gasolina e óleo diesel quando destinados à revenda, por exemplo, em que o CARF já reconheceu por diversas vezes que ainda que o adquirente comerciante intermediário não possa ter direito ao crédito referente ao combustível que será revendido, o valor do frete dará direito ao crédito (menciona o Acórdão nº 3402-002.896).

Apresenta tabela com Notas Fiscais, materiais e bases de cálculos dos créditos cuja glosa defende seja revertida, visando demonstrar que "os produtos como coque da caldeira, amônia anidra PA, coque petróleo a granel, carbonato de níquel, ácido sulfúrico e o sulfeto sódico, por exemplo, são insumos adquiridos e têm o frete suportado pela Impugnante."

Reporta-se à fl. 7 do Laudo nº 131008 do Departamento de Engenharia Metalúrgica e de Minerais da Escola Politécnica da Universidade de São Paulo (doc 13), às fls. 6 e 7 do Parecer Técnico nº 100608 do Departamento de Engenharia Metalúrgica e de Minerais da Escola Politécnica da Universidade de São Paulo (doc. 14) e fl. 9 do Laudo nº 20130322 do Departamento de Engenharia Metalúrgica e de Minerais da Escola Politécnica da Universidade de São Paulo (doc. 12), e trata dos seguintes insumos empregados no seu processo produtivo:

-coque da caldeira e o coque petróleo a granel, utilizados para a secagem e a redução do minério;

-amônia anidra PA e o sulfeto sódico, que "também são insumos essenciais ao processo produtivo da Impugnante, uma vez que utilizados nos processos de lixiviação, decantação e tratamento de água"; e

-carbonato de níquel, "utilizado no processo produtivo do níquel metálico, e consoante detalhado no item referente ao direito ao crédito do frete interno, sendo o principal insumo adquirido pela Impugnante."

07.4- Dos créditos relativos ao transporte e descarte e movimentações diversas: na linha do exposto nos dois tópicos anteriores, de que o frete de compra ou de entrada e de transferência dão direito ao crédito, argui que o serviço de transporte para o descarte de cinzas e transportes de diversos insumos também dão o direito ao crédito, por fazerem efetivamente parte do processo produtivo da Impugnante.

Apresenta tabela com Notas Fiscais, materiais e bases de cálculos dos créditos cuja glosa defende seja revertida e se reporta às fls. 46 a 49 do Laudo 2014 07 15-5 VM Ni do Departamento de Engenharia Metalúrgica e de Minerais da Escola Politécnica da Universidade de São Paulo (doc. 15), informando que "as empilhadeiras, pás carregadeiras e caminhões, por exemplo, são utilizadas para movimentar os minérios pelo setor produtivo da Impugnante" e concluindo:

Fl. 11 da Resolução n.º 3102-000.351 - 3ª Seju/1ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10665.901722/2012-65

Verifica-se, portanto, que o serviço de transporte de materiais, seja para manter o próprio fluxo dos minérios inerentes à atividade da Impugnante, seja para descarte, é estritamente necessário e considera-se verdadeiramente como insumo do processo produtivo.

07.5 - Do direito ao crédito (...) sobre a aquisição de óleo diesel e gás GLP:
levando em conta que a fiscalização glosou óleo diesel e gás "sob o pretenso fundamento de que tais produtos foram adquiridos com alíquota zero" (o Despacho Decisório informa que esses dois produtos são submetidos à incidência monofásica e menciona o inc. II do § 2º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003), a contribuinte defende o crédito se baseando no art. 3º, II, das mesmas Leis. Transcreve este dispositivo e argumenta:

Note que o dispositivo acima não condicionou o direito ao crédito a que tais itens tivessem seu recolhimento realizado no método regular de apuração das contribuições. Trata-se de regra específica, que afasta a norma geral aplicável às demais hipóteses, qual seja, a vedação ao crédito quando a operação decorrente da venda não sofra incidência das contribuições.

Tal interpretação é mandatória visto que, quando da publicação das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 instituidoras da sistemática não cumulativa para o PIS e a COFINS, as contribuições incidentes sobre as receitas de venda desses produtos já era calculada adotando-se o método monofásico.

Com efeito, a Lei nº 9.990, publicada em 21 de julho de 2000, instituiu a cobrança concentrada nos produtos e importadores das contribuições incidentes na cadeia de comercialização de derivados de petróleo. Ao longo dos anos, as alíquotas sofreram diversas alterações, sendo sempre mantida a metodologia de apuração e pagamento. Atualmente, o art. 4º da Lei nº 9.718/98, tem a seguinte redação, dada pela Lei nº 10.865/2004, *in verbis*:

(...)

Neste contexto e considerando que a lei não contempla palavras inúteis, forçoso o entendimento de que combustíveis derivados de petróleo consumidos no processo produtivo de bens destinados à venda asseguram o direito ao crédito das contribuições, ainda que sua apuração ocorra de forma concentrada.

Menciona as SC nº 89, de 30 de abril de 2012, e 351, de 28 de setembro de 2007, esta última interpretando que na hipótese de aquisição de bens sujeitos à tributação monofásica para revenda é vedado o desconto de créditos, e afirma:

Depreende-se que outra é a situação da Impugnante. A Impugnante não adquire óleo diesel e gás GLP para revenda, e desta forma, **no presente caso, equivocado o entendimento da fiscalização e não é possível a adoção do entendimento consubstanciado na solução de consulta acima transcrita, bem como as decisões do CARF que negam o direito ao crédito de PIS e COFINS não-cumulativos para distribuidoras e revendedores.** Ao contrário, restou demonstrado que o combustível e o GLP são consumidos no processo produtivo desenvolvido pela Impugnante e desta forma, o direito ao crédito das contribuições lhe é assegurado, na forma do item II, do art. 3º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Acresce-se o fato de que a cadeia de revenda dos derivados de petróleo é tributada, ainda que a tributação seja concentrada no produtor ou importador.

É expresso na legislação que o distribuidor de óleo diesel e gás GLP não pagam PIS e COFINS não-cumulativos na saída de seu estabelecimento, assim como não lhes é dado o crédito da operação de entrada.

Entretanto, o fato desta etapa estar sujeita à alíquota zero da COFINS não significa que o valor incidente na primeira etapa da cadeia tenha sido extinto. O crédito pode sim ser aproveitado pelas etapas posteriores quando o produto não for destinado à revenda, isto

Fl. 12 da Resolução n.º 3102-000.351 - 3ª Seju/1ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10665.901722/2012-65

é, quando o óleo diesel ou o gás GLP for utilizado como insumo em determinado processo produtivo, como se verifica no caso concreto.

A Impugnante adquire três tipos de óleo diesel, quais sejam, "B", "ZINS" e "ZINSS", que tem destinações semelhantes.

O óleo diesel tipo B é utilizado para abastecimento dos caminhões que levam o minério das minas para os depósitos de cada estabelecimento. Sem este tipo de veículo, que carrega grande quantidade de minério da mina até o depósito a atividade econômica da Impugnante restaria inviabilizada.

(...)

No caso, os óleos diesel dos tipos ZINS e ZINSS também são utilizados no abastecimento de escavadeiras, tratores, pás carregadeiras, mas principalmente para abastecimento de geradores elétricos na unidade de Niquelândia, quando há falta de energia elétrica.

Para confirmar o uso do óleo diesel tipo ZINS nos geradores elétricos, se reporta à página 10 do Laudo "20150513 VM Ni PIS_COFINS 2010", de autoria do Departamento de Engenharia Metalúrgica e de Minerais da Escola Politécnica da Universidade de São Paulo (doc 11), e finaliza:

Portanto, sem a utilização deste tipo de óleo diesel a atividade da Impugnante seria essencialmente prejudicada, seja porque não poderia fazer a lavra do minério sua movimentação e transporte até os seus estabelecimentos, seja porque tal insumo é necessário para alimentação dos fornos em caso de desabastecimento de energia elétrica.

07.6 - Do direito ao crédito de COFINS sobre a aquisição de coque metalúrgico e minério de níquel: defende o crédito da Contribuição na aquisição de produto sob o regime de drawback suspensão, afirmando:

A leitura da INRFB nº 845/2001 veda expressamente o destaque do valor do IPI suspenso, mas não tem qualquer vedação expressa para o aproveitamento do crédito da COFINS suspensa. O fato de haver suspensão de COFINS em determinado elo da cadeia do produto não significa que a sua cadeia não seja tributada, razão pela qual é legítimo o aproveitamento do crédito de COFINS na referida situação.

Sendo assim, em específico para o caso do coque metalúrgico, como pode ser verificado na página 49 do **Parecer Técnico nº 20150228 do Departamento de Metalúrgica e Materiais da Escola Politécnica da Universidade de São Paulo (doc. 17)**, este é essencial para redução do óxido de níquel para níquel metálico, ou seja, imprescindível para a sua produção.

07.7 - Do direito ao crédito (...) sobre insumos essenciais ao processo de industrialização do minério de níquel: afirma que a planilha "Bens Insumos - 1º Trim 2011" indica uma série de bens cujo creditamento foi indeferido pelo fiscal em razão de ter considerado que tais itens não tem contato direto com o minério durante o processo de industrialização, mas diversos produtos tem sim um contato direto, "seja moendo as pedras e o substrato contendo o minério inicialmente trazido pelos caminhões até as esteiras das plantas industriais, a partir de onde o minério passa por todo um processo de purificação e concentração." Em seguida trata de diversos materiais e produtos, na sequência abaixo.

Do direito ao crédito (...) sobre arruelas e porcas: referindo-se à fl. 35 do Parecer Técnico nº 20130321 do Departamento de Metalúrgica e Materiais da Escola Politécnica da Universidade de São Paulo, onde se encontra a descrição do britador com mandíbulas (mandíbula Metso-Mineral), defende o direito ao crédito, argumentando:

Em que pese o fato de tais bens não terem contato direto com o minério, se desgastam em virtude de sua utilização no suporte e fixação do britador de mandíbulas

Fl. 13 da Resolução n.º 3102-000.351 - 3ª Seju/1ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10665.901722/2012-65

(mandíbulas Metso-Mineral), equipamento utilizado na britagem e moenda do minério de níquel, essencial para a atividade em questão.

(...)

Portanto, sem a arruela e a porca de fixação do britador de mandíbula não seria possível fixar este equipamento utilizado no processo de britagem e moenda do minério, razão pela qual estes bens, apesar de seu diminuto tamanho, devem ser considerados essenciais no processo de industrialização da Impugnante.

Do direito ao crédito de COFINS sobre a aquisição de tijolo e concreto refratários: alega que os tijolos e concreto refratários entram em contato físico direto com o minério dentro dos fornos da Impugnante e por isso jamais o Auditor-Fiscal poderia ter considerado que tais bens não são insumos. Transcreve parte do Parecer Técnico nº 100608.

Do direito ao crédito (...) sobre a aquisição de eixos: informa que "tais eixos são adquiridos pela Impugnante para compor seus equipamentos rotativos, que se desgastam ao longo do tempo devido à abrasão e/ou corrosão em virtude do seu contato direto com os minérios manipulados nos equipamentos", citando a fl. 80 do Parecer Técnico nº 20150228, que transcreve, e defende o direito ao crédito afirmando também o seguinte:

Ainda, caso a Impugnante não adquirisse mais tais eixos, diversas máquinas como centrifugas, sopradores, roletes de correias transportadoras, mencionados no Laudo Técnico, parariam de funcionar, podendo ocasionar em uma falha em todo sistema produtivo da Impugnante.

Do direito ao crédito (...) sobre a aquisição dos rolamentos: explica que "Os rolamentos são componentes mecânicos utilizados em todos os equipamentos rotativos da Impugnante, desde equipamentos de grandes dimensões (por exemplo: britadores, resfriadores rotativos, fornos de redução para acionamento dos raspadores) até equipamentos pequenos, como as milhares de motobombas" e argui que são essenciais para compor os diversos equipamentos.

Relaciona diversos equipamentos, nas unidades de São Miguel Paulista e Niquelândia, menciona a figura 81, à fl. 14 do Parecer Técnico nº 20150228 (correia transportadora suportada em roletes inclinados, fixados pelos eixos referidos no item anterior) e ao final defende sejam os rolamentos considerados insumos para fins do PIS e Cofins, "por serem utilizados em praticamente todo o processo produtivo da Impugnante e por estarem, muitas vezes em contato direto com o produto final, ou ainda são utilizados para transportar o produto final".

Do direito ao crédito (...) sobre a aquisição do concreto isolante:

defende o crédito na aquisição do concreto isolante considerando que "é essencial para as atividades da Impugnante na medida em que é utilizado para manutenção da Bica no forno Flash, para recuperar o níquel contido nos restos de matte solidificados no interior das painéis de vazamento e bicas, estes são acondicionados no forno elétrico, conforme se verifica em fls. 49 do Parecer Técnico nº 20150228". Compara-o aos tijolos e concretos refratários, por ser "um elemento essencial para manutenção dos fornos".

Do direito ao crédito (...) sobre a aquisição de barras de cobre: explica que "as barras de cobre que são utilizados para condução elétrica de altíssima intensidade de corrente a partir do transformador de baixa voltagem até as cubas eletrolíticas", observa que a energia elétrica é um importante insumo essencial na obtenção do produto final, menciona a fl. 12 do Parecer Técnico nº 20150228 e conclui a defesa do direito ao crédito em questão afirmando:

Em outras palavras, como as barras de cobre são utilizadas para condução elétrica de altíssima intensidade de corrente a partir de transformadores de baixa voltagem até cubas eletrolíticas, que transformarão o níquel eletrolítico, verifica-se que estas barras

Fl. 14 da Resolução n.º 3102-000.351 - 3ª Seção/1ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10665.901722/2012-65

estão em contato direto com o principal insumo da Impugnante, e consoante mencionado acima, sofrem desgastes por estar em contato constante com soluções ácidas como os eletrólitos.

Do direito ao crédito (...) sobre a aquisição do Enxer Envirotech AU160421 e do Enxer Envirotech AU160501: refere-se às fls. 5 a 1 do Parecer Técnico nº 20151031 e informa que "referidos materiais são utilizados no revestimento da voluta de bomba", sendo necessários "para revestir os equipamentos metálicos, posto que o ácido sulfúrico é extremamente corrosivo". Explica que "o ácido sulfúrico era um dos subprodutos da produção de matte de níquel, em Fortaleza de Minas, decorrente da oxidação parcial do concentrado sulfetado e produzindo também dióxido de enxofre (SO₂ - gasoso) que é matéria prima para produção de ácido sulfúrico", e que "O caráter corrosivo do ácido resulta na necessidade de troca dos componentes das bombas, em particular da voluta".

Do direito ao crédito (...) sobre a aquisição dos 'big bags': defende o direito ao crédito sobre tal insumo afirmando que entram em contato físico direto com o minério dentro dos fornos, citando a fl. 102 do Parecer Técnico 201520228 e considerando, ainda, que "não só estão em contato direto com o produto comercializado pela Impugnante, como também são uma das principais formas de embalagem utilizada para poder comercializar tais produtos". Cita os Acórdãos nºs 3402-003.150 e 3301-002.161, do CARF, que reconhecem, respectivamente, os créditos da Cofins e PIS sobre *big bags*, e conclui:

Portanto, não há qualquer tipo de dúvida a respeito da essencialidade das "big bags", que entram em contato físico com o minério dentro dos fornos, sendo desgastados pelo seu contato contínuo, bem como pelo fato de que é o material que embala o produto final da Impugnante, fatores suficientes para justificar o aproveitamento dos créditos de COFINS não-cumulatividade no caso concreto, devendo ser reformada a decisão ora recorrida.

Do direito ao crédito (...) sobre o valor da transmissão de energia elétrica: defende o crédito sobre a transmissão de energia elétrica, argumentando:

Ainda que o valor pago pela Impugnante a título de transmissão de energia -utilização de redes de energia elétrica de terceiros - não seja um insumo que esteja em contato direto com a produção, é inegável que sem a utilização da rede os estabelecimentos da Impugnante não teriam como receber a energia. Desta forma, não obstante a segregação da cobrança, tais valores integram o custo da energia e como tal devem ser considerados para fins de creditamento das contribuições.

(...)

A 3ª Seção de Julgamento do CARF já decidiu pelo direito ao crédito de PIS e COFINS até mesmo sobre os tributos pagos (TUSD e CUSD) incidente sobre a aquisição de energia elétrica no mercado livre, pois o creditamento deve abranger todo o custo da aquisição da energia elétrica consumida pelo estabelecimento deve abranger todo o custo da aquisição da energia elétrica consumida pelo estabelecimento...

Cita o Acórdão nº 3401-003.096, do CARF, e doutrina de Marco Aurélio Greco e reitera que sem o pagamento pela utilização das redes de transmissão a contribuinte não teria acesso à energia contratada no mercado livre, além do que, caso tivesse comprado a energia da concessionária local, o valor da transmissão estaria incluído no valor final da conta de energia e não haveria qualquer tipo de questionamento.

Do direito ao crédito (...) sobre o valor da aquisição de energia elétrica:

defende que o valor do ICMS-ST deve ser incluído na apuração da base de cálculo do crédito da Contribuição porque integra o total do valor pago pela Impugnante na aquisição de energia elétrica. Menciona a Solução de Consulta nº 60/2012, da SRRF da 4ª Região Fiscal, e argumenta que os contribuintes substituídos não recolhem mais qualquer valor referente ao ICMS sobre as mercadorias e serviços, visto que tudo já foi revertido

Fl. 15 da Resolução n.º 3102-000.351 - 3ª Sejul/1ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10665.901722/2012-65

para os cofres públicos desde a primeira etapa da circulação econômica, de modo que o ICMS-ST recolhido antecipadamente pelo substituto torna-se parte do custo de aquisição, tal como expressamente afirmou o Min. Nelson Jobim no julgamento da Ações Diretas de Inconstitucionalidade n.ºs 2.675 e 2.777 (ainda em apreciação no Supremo Tribunal Federal).

Considera que o entendimento do Despacho Decisório é manifestamente ilegal, por interpretar equivocadamente as normas que regem aquisição de bens para revenda, já que não há nas Leis n.ºs 10.637, de 2002, e 10.833, de /2003, qualquer restrição que embase essa limitação, veiculada pela Instrução Normativa RFB n.º 594/2005. Argui que, na medida em que a não autorização de inserir o ICMS-ST na base do crédito permite a incidência sobre valores referentes ao custo da empresa, os quais decorrem exclusivamente de uma receita estatal antecipada, há instituição de uma contribuição social sem fundamento constitucional e sem previsão legal, o que justifica fortemente a reforma da decisão impugnada.

Do direito ao crédito (...) sobre o valor da aquisição de adaptadores:

explica que os adaptadores são utilizados como parte das conexões entre dois componentes a serem juntados, servindo de posicionamento de uma sobre a maior ou para conexões entre partes com terminais de dimensões diferentes, e que a glosa se deu como se suas aquisições não fossem necessárias ao processo produtivo, defendendo que o crédito em questão deve ser admitido.

Do direito ao crédito (...) sobre o valor da aquisição de barras de aço inox

AISI: referindo-se a barras de aço inox AISI3 e a barras de aço inox AISI316, explica que "são utilizadas na manutenção de equipamentos da Impugnante, mediante o derretimento do aço para consertos de chapas, barras e outros equipamentos". Menciona a 81 do Parecer Técnico n.º 20150228, segundo a qual "As demais chapas de aço inoxidável (AISI 316L, AISI 316, AISI310, AISI 3014L, AISI 304, etc.), de diferentes espessuras, são consumidas na recuperação de vasos, reatores e outros equipamentos de produção da VM-Ni. Exemplos de uso são: troca das chapas da câmara ciclone, de caldeira, e tanques de soluções ácidas (eletrolise)."

Do direito ao crédito (...) sobre o valor da aquisição de válvulas: arrola diversos tipos de válvulas, diz da utilização delas em equipamentos industriais para controle de vazão e para abertura e fechamento do fluxo de material, como pode ser verificado na fl. 19 do Anexo II do Parecer Técnico 20150228, e ao final argui:

Verifica-se com facilidade que as válvulas são elemento de conexão entre as diversas tubulações da área industrial da Impugnante, muitas vezes com contato direto com os produtos finais ou semiacabados, razão pela qual é injustificada a glosa ora guerreada.

Do direito ao crédito (...) sobre o valor da aquisição de vedantes:

referindo-se à aquisição de vedações "CJ; SANDVIK/0 e CJ;SANDVIK/8", informa que os elementos vedantes em questão são utilizados para dar estanqueidade, principalmente em bombas, junto aos eixos com rolamentos, destaca sua importância para o processo produtivo e por isso entende deva ser concedido o crédito.

Do direito ao crédito (...) sobre o valor da aquisição de graxas: defende o direito sobre aquisição de graxas - um lubrificante de máquinas e equipamentos do processo industrial -, porque são insumos dentro do processo produtivo industrial.

Do direito ao crédito (...) sobre a aquisição do fosfato de amônia monobásico: referindo-se a duas Notas Fiscais (NF) e considerando que o Auditor-Fiscal glosou os créditos pela aquisição do fosfato de amônia monobásico em alguns casos porque a entrada não foi tributada, defende o crédito alegando que, "à época da ocorrência dos

Fl. 16 da Resolução n.º 3102-000.351 - 3ª Seju/1ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10665.901722/2012-65

fatos geradores, não era obrigatória a informação a respeito do pagamento do PIS e da COFINS no preenchimento do arquivo .XML da nota fiscal eletrônica".

Também trata do emprego do produto, mencionando a fl. 45 do Parecer Técnico nº 100608 e afirmando que é empregado para extração do níquel e cobalto metálicos, sendo fundamental para geração do composto final do níquel. Explica:

E, sendo produto fundamental para a geração do composto final do níquel, é patente sua caracterização como insumo. Além disso, o fosfato de amônia ao reagir quimicamente para purificar a solução do níquel, além de estar em contato direto com o produto final da Impugnante, sofre perdas de suas propriedades físicas e químicas.

Em outras palavras, seja pelo fato de estar em contato direto com o produto final da Impugnante, seja pelo fato de que quando utilizado reage com outros elementos, perdendo propriedades físicas e químicas, verifica-se que o fosfato de amônia monobásico é insumo essencial que dá direito ao crédito...

Do direito ao crédito (...) sobre a aquisição do calcário para caldeira e do calcário para caldeira a coque: levando em conta que o Auditor-Fiscal considerou o calcário adquirido sem pagamento de PIS e Cofins (na planilha "Bens Insumos - 2011", a L, "Observações", informa "NF-e - base de calculo zero"), a contribuinte alega que à época não era obrigatória a informação a respeito do pagamento do PIS e da COFINS na NF-e.

Observa que conforme a NF nº 43921, emitida em 29/04/2016 pela ARAGUAIA MINERAÇÃO E INDÚSTRIA LTDA (doc. 22), o calcário sofre a incidência das duas Contribuições, e considera que sua emissão anos depois do período do presente processo não a invalida como prova, eis que não houve qualquer alteração na legislação da tributação do calcário para caldeiras de 2011 para 2016.

Uma vez superada a questão atinente à tributação do calcário para caldeira e do calcário para caldeira a coque, visando demonstrar a essencialidade desses dois produtos informa que ambos servem para reduzir as emissões de dióxido de enxofre (SO₂), esclarecendo e argumentando, em prol do reconhecimento do crédito:

Isto porque, com a alimentação da pedra calcária no leito da caldeira, ou da caldeira a coque, é alcançada uma alta taxa de retenção de enxofre com uma baixa relação molar calcário/enxofre.

A caldeira, ou a caldeira a coque, por sua vez, são utilizadas para geração de vapor. Este vapor é utilizado no aquecimento do óleo combustível A2, nas torres de lama, nas torres de precipitação do carbonato e na geração de energia elétrica.

(...)

Além de todo exposto, é exigência da legislação ambiental que quando da utilização das caldeiras ou das caldeiras a coque, a Impugnante utilize o calcário para diminuição do percentual de enxofre posteriormente eliminado.

E é entendimento do CARF de que produtos ou materiais adquiridos para o cumprimento de legislação ambiental, sanitária, ou do Poder Público, em geral, são considerados insumo (*cita o Acórdão nº 9303-002.218, cuja ementa, reconhece o crédito do PIS não cumulativo sobre "indumentária imposta pelo próprio Poder Público na indústria de processamento de alimentos -exigência sanitária que deve ser obrigatoriamente cumprida"*).

Do direito ao crédito (...) sobre os demais insumos cujo crédito (...) foi glosado pela Receita Federal: num último item do subtópico 07.7 contesta as demais glosas, afirmando:

Considerando que o fiscal glosou o crédito de COFINS de uma quantidade muito grande de insumos, sendo que estes muitas vezes tem valores diminutos, inferiores a R\$ 10,00 (dez reais), como braçadeiras que podem ser utilizadas nos veículos ou nas

Fl. 17 da Resolução n.º 3102-000.351 - 3ª Sejul/1ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10665.901722/2012-65

instalações da Impugnante, e que a descrição pormenorizada da utilização de tais itens já está descrita nos laudos do Departamento de Engenharia Metalúrgica e de Metais da Escola Politécnica da Universidade de São Paulo apresentados nos demais itens, a Impugnante remete a descrição de necessidade de todos os demais itens ao quanto descrito nos laudos em questão como razões de sua Manifestação de Inconformidade, requerendo desde já a reforma do despacho decisório em relação a todos eles, a fim de que seja autorizado o creditamento de COFINS nos montantes glosados pela Receita Federal.

07.8 - Do direito ao crédito de COFINS sobre a depreciação de bens do ativo e amortização de edificações e benfeitorias: depois de comentar o procedimento fiscal e relembrar que foram solicitadas informações sobre os bens do ativo imobilizado, se refere ao britador - fornecido pela Jaraguá Equipamentos Industriais Ltda e utilizado para a moagem do minério em pedaços menores, como pode ser verificado, segundo afirma, na fl. 82 do Parecer Técnico nº 20150228 -, ao ciclone - "fornecido pela Indústria e Comércio de Ferro Oliveira Ltda., que é utilizado na separação do minério fracionado após a sua passagem pelos britadores, como pode ser verificado em fls. 16 do Parecer Técnico nº 20150228" -, ao moinho e ao corpo moedor - também com vida útil superior a um ano e que têm contato direto com o minério, como indicado em fls. 45 do Parecer Técnico nº 20150228 - e às correias transportadoras - "equipamentos caros e instalados de forma definitiva no estabelecimento da Impugnante, fornecidas pela Correias Mercúrio S/A Indústria e Comércio, que são utilizados para o transporte de minério, como pode ser visto na definição extraída do sitio na internet do fornecedor em referência" -, e afirma ao final deste tópico:

Pelo porte e características deste equipamento, não há dúvidas de que está registrado no ativo imobilizado da Impugnante, razão pela qual justifica-se o aproveitamento dos créditos de COFINS sobre a sua depreciação.

Considerando o número de bens envolvidos, a Impugnante protesta pela juntada de posteriores informações e laudos periciais a respeito dos bens de seu ativo imobilizado que geraram o direito ao crédito glosado pelo despacho decisório ora recorrido.

08 - DAS PROVAS: requer seja intimado o fornecedor Mirabela Mineração do Brasil LTDA, visando a comprovar o recolhimento da Contribuição na venda relativa à NF 2661, e protesta pela juntada de provas, como segue:

Adicionalmente, protesta a Impugnante pela posterior juntada de novos laudos periciais, bem como de informações e documentos complementares, haja vista que o prazo de 30 (trinta) dias para apresentar Manifestação de Inconformidade é extremamente exíguo face aos inúmeros elementos probatórios e informações envolvidas neste feito, inclusive em razão da necessidade de rechaçar novas premissas (falaciosas) adotadas pelo r. Despacho Decisório ora recorrido.

DO PEDIDO: requer a reforma parcial do Despacho Decisório, para deferir o Pedido de Ressarcimento Eletrônico e homologar as compensações objeto das DCOMP em questão, que enumera, "de forma a extinguir os débitos tributários compensados definitivamente, a teor do inciso II do art. 156 do CTN."

Ato contínuo, a DRJ – RECIFE (PE) julgou a manifestação de inconformidade do contribuinte nos termos sintetizados na ementa a seguir transcrita:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/04/2011 a 30/06/2011

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS RECONHECIDOS.
OBRIGATORIEDADE DE DEDUÇÃO DOS DÉBITOS ANTES DE
RESSARCIMENTO E COMPENSAÇÃO. SALDOS DEVEDORES
REMANESCENTES. RESSARCIMENTO INDEFERIDO.

Fl. 18 da Resolução n.º 3102-000.351 - 3ª Seju/1ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10665.901722/2012-65

Os créditos apurados no sistema da não cumulatividade do PIS e Cofins devem ser utilizados, inicialmente, na dedução dos débitos de cada uma dessas duas Contribuições, sendo lançados de ofício os saldos credores remanescentes não declarados em DCTF nem pagos.

Reconhecidos créditos adicionais da Contribuição em sede Manifestação de Inconformidade, que no entanto são inferiores aos saldos devedores lançados de ofício, seus valores são utilizados para reduzir o lançamento, em vez de ressarcido.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. IN SRF 404, DE 2004.

Nos termos do art. 8º, § 4º, I, "a", da Instrução Normativa SRF nº 404, para fins da não cumulatividade do PIS e Cofins são insumos a matéria prima, o produto intermediário, 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, e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. MATERIAIS E PEÇAS DE REPOSIÇÃO. DESGASTE OU ALTERAÇÃO COM O PASSAR DO TEMPO E USO DOS EQUIPAMENTOS. INADMISSIBILIDADE DO CRÉDITO.

Ferramentas, materiais e peças de reposição, como arruelas, porcas, eixos, rolamentos, adaptadores, barras de aço, válvulas e vedantes, por se desgastarem com o passar do tempo, em função do uso e funcionamento dos equipamentos, mas não da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, não dão direito aos créditos de PIS e Cofins cumulativos.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. AUSÊNCIA DE CONTATO DIRETO COM O PRODUTO INDUSTRIALIZADO. CRÉDITO NÃO ADMITIDO.

Na produção de níquel e cobalto, por deixarem de entrar em contato direto com produto final industrializado ou não restar comprovado o consumo ou o desgaste do insumo em função desse contato, não geram crédito de PIS e Cofins não cumulativos bens como tijolo e concreto refratários, concreto isolante, barras de cobre, Enxer Envirotech AU160421 e Enxer Envirotech AU160501.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. ADIANTAMENTO PARA COMPRA. IMPORTAÇÃO EM PERÍODO POSTERIOR AO DO PERÍODO DO PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CRÉDITO NÃO ADMITIDO.

Na hipótese de adiantamento visando à aquisição de insumo cuja importação somente ocorre em período posterior ao do pedido de ressarcimento, não se admite os créditos de PIS e Cofins não cumulativos porque ainda não caracterizada a aquisição da mercadoria.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. PRODUÇÃO DE NÍQUEL.

ETAPAS ANTERIORES À INDUSTRIALIZAÇÃO. CRÉDITO NÃO ADMITIDO.

Na produção de níquel, os bens utilizados nas etapas de detonação de minas, extração de minério e transporte ao estabelecimento industrial, por serem anteriores à industrialização, não dão direito a créditos do PIS e Cofins não cumulativos.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. DESCARTES. CRÉDITOS NÃO ADMITIDOS.

Despesas com fretes entre estabelecimentos industriais da mesma pessoa jurídica, bem como para descartes, não geram créditos da não cumulatividade do PIS e da Cofins, por não integrarem o conceito de insumo utilizado na produção de bens destinados à venda nem se referirem à operação de venda (aplicação da Solução Cosit 26, de 2014).

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. FRETE NA AQUISIÇÃO DE BEM QUE NÃO DÁ DIREITO A CRÉDITO. INCORPORAÇÃO AO CUSTO DO BEM. CRÉDITO

Fl. 19 da Resolução n.º 3102-000.351 - 3ª Sejul/1ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10665.901722/2012-65

APARTADO NÃO ADMITIDO. O valor do frete na aquisição de bem não caracterizado como insumo para fins da não cumulatividade do PIS e Cofins não dá direito a crédito porque o custo do transporte se incorpora ao do bem transportado, de modo que somente quando permitido o crédito em relação ao insumo adquirido é que se admite o mesmo em relação ao valor do seu frete.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. ÓLEO DIESEL E GLP. AQUISIÇÕES SUJEITAS À ALÍQUOTA ZERO. INEXISTÊNCIA DE DIREITO A CRÉDITO.

Óleo diesel e GLP adquiridos com alíquota zero do PIS e Cofins, apesar de submetidos na etapa anterior de fabricação ou importação à alíquota monofásica, não dão direito a crédito do PIS e Cofins em face do art. 3º, § 2º, II, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. FOSFATO DE AMÔNIA MONOBÁSICO. AQUISIÇÕES SUJEITAS À ALÍQUOTA ZERO. INEXISTÊNCIA DE DIREITO A CRÉDITO.

A aquisição do insumo fosfato de amônia monobásico, classificado no código NCM 3105.40.00 e submetido à alíquota zero do PIS e Cofins por força do art. 1º, I, da Lei nº 10.925, de 2004, não dá direito a créditos do PIS e Cofins em face do art. 3º, § 2º, II, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. COMBUSTÍVEL. AQUISIÇÃO COM SUSPENSÃO EM FACE DE REGIME DE *DRAWBACK*. INEXISTÊNCIA DE DIREITO A CRÉDITO.

Em consonância com o art. 3º, § 2º, II, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, combustível comprado no mercado interno com suspensão, porque o adquirente é beneficiário do regime de *drawback*, não dá direito a crédito do PIS e Cofins por ter sido adquirido sem pagamento das Contribuições.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. GRAXAS. NÃO CLASSIFICAÇÃO COMO LUBRIFICANTES. CRÉDITO NÃO ADMITIDO.

Graxa não se classifica como lubrificantes, pelo que os gastos respectivos não geram direito a créditos do PIS e Cofins não cumulativos.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. MATTE DE NÍQUEL. *BIG BAG*. EMBALAGEM DE APRESENTAÇÃO. CRÉDITO RECONHECIDO. *Big bags*, utilizados como embalagem de apresentação do matte de níquel, por acompanhar o produto vendido e não retornar ao industrial que também o comercializa, constitui insumo e gera créditos do PIS e Cofins não cumulativos.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. ENERGIA ELÉTRICA. ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CONSUMIDOR SUBSTITUÍDO. CRÉDITO NÃO ADMITIDO.

O ICMS Substituição Tributária, pago pelo adquirente de energia elétrica, substituído, à concessionária, substituta, não gera créditos de PIS e Cofins não cumulativos porque não integrou a receita bruta da concessionária (entendimento que se extrai do inciso II do § 2º do art. 3º das Leis nºs 10.833, de 2003, e 10.637, de 2002, consoante a Solução de Consulta Cosit nº 99050, de 2017).

NÃO CUMULATIVIDADE. DISPÊNDIOS COM TRANSMISSÃO/DISTRIBUIÇÃO. CREDITAMENTO. DESCABIMENTO. Cabível o creditamento, no âmbito da não-cumulatividade da contribuição, sobre dispêndios relativos à aquisição de energia elétrica, compreendida bem móvel consumível, perante pessoas jurídicas domiciliadas no País, sendo descabido o creditamento em relação a dispêndios com sua transmissão/distribuição, especialmente quando realizadas por intermédio de redes próprias da consumidora.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/04/2011 a 30/06/2011

ALEGAÇÃO GENÉRICA. AUSÊNCIA DE PROVAS. IMPROCEDÊNCIA.

Fl. 20 da Resolução n.º 3102-000.351 - 3ª Sejul/1ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10665.901722/2012-65

Tratando-se de supostos erros cometidos pela fiscalização, o ônus de apontá-los com clareza é do contribuinte, pelo que não se acolhe a alegação genérica, desacompanhada de provas, como a de que o trabalho fiscal teria deixado de analisar item por item documentos fiscais.

RESSARCIMENTO. COMPENSAÇÃO. AUSÊNCIA DE PROVAS. IMPROCEDÊNCIA DAS ALEGAÇÕES.

Tratando-se de ressarcimento ou restituição o ônus de provar a existência do direito creditório é do contribuinte, pelo que se mantém indeferimento parcial contra o qual o contribuinte alega direito que em tese lhe protege, mas não o comprova por apontar de forma genérica que insumos manteriam contato com produto final industrializado ou apenas referenciar documento sem a necessária análise do seu teor.

PRODUÇÃO DE PROVAS DEPOIS DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. AUSÊNCIA DE JUSTIFICATIVA PARA O ATRASO. PRECLUSÃO. INTIMAÇÃO DE FORNECEDORES VISANDO À PRODUÇÃO DE PROVAS A CARGO DO IMPUGNANTE. DESARRAZOABILIDADE.

Em consonância com os §§ 4º e 5º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72 não se admite a apresentação tardia de laudos periciais, tampouco a intimação de fornecedores do contribuinte visando à produção de provas que cabia a ele apresentar junto com a Manifestação de Inconformidade.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte Direito Creditório Reconhecido em Parte

Em seguida, devidamente notificada, a Recorrente interpôs o presente recurso voluntário pleiteando a reforma do acórdão.

Neste Recurso, a empresa repisou os mesmos argumentos apresentados na sua impugnação quanto às preliminares e mérito, visando reformar a decisão da primeira instância.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Pedro Sousa Bispo, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

Conforme se depreende da leitura dos autos, a lide trata pedido de ressarcimento de PIS/PASEP não cumulativo, com compensações atreladas, referente ao 2º trimestre/2011, no qual a Autoridade Fiscal deferiu parcialmente o crédito em função da glosa parcial dos créditos de PIS/PASEP referentes ao mercado externo que foram utilizados pela RECORRENTE no período para promover a compensação das contribuições devidas, por entender que apenas geram direito ao crédito os materiais e serviços utilizados diretamente na produção ou fabricação do contribuinte.

Inicialmente, cabe esclarecer que a Recorrente é pessoa jurídica de direito privado que atua no ramo de extração de minérios e tem como objeto social atividades principais a exploração, exploração e o aproveitamento de jazidas minerais no território nacional, sua industrialização e comércio dos respectivos produtos, em especial o *matte* de níquel e o ácido sulfúrico.

Na análise do processo, entendo que é necessário converter o julgamento em diligência com vista a aclarar várias situações trazidas pela Recorrente em suas argumentações para confrontar às conclusões tomadas pela Autoridade Fiscal, conforme a seguir explicitadas.

Fl. 21 da Resolução n.º 3102-000.351 - 3ª Sejul/1ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10665.901722/2012-65

A temática mais relevante à solução da lide diz respeito ao creditamento sobre insumos do processo produtivo na apuração do PIS e da COFINS na sistemática da não cumulatividade, matéria frequente nesta seção de julgamento.

Como se sabe, após intensos debates ocorridos nas turmas colegiadas do CARF, a maioria dos Conselheiros adotou uma posição intermediária quanto ao alcance do conceito de insumo, não tão restritivo quanto o presente na legislação de IPI e não excessivamente alargado como aquele presente na legislação de IRPJ. Nessa direção, a maioria dos Conselheiros têm aceitado os créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que eles sejam empregados indiretamente.

Essa questão também foi definitivamente resolvida pelo STJ, no Resp nº 1.221.170/PR, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), que estabeleceu o conceito de insumo que se amolda aquele que vinha sendo usado pelas turmas do CARF, tendo como diretrizes os critérios da essencialidade e/ou relevância. Reproduzo a ementa do julgado que expressa o entendimento do STJ:

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

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

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

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

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

Vale reproduzir o voto da Ministra **Regina Helena Costa**, que considerou os seguintes conceitos de essencialidade ou relevância da despesa, que deve ser seguido por este Conselho:

Fl. 22 da Resolução n.º 3102-000.351 - 3ª Sejul/1ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10665.901722/2012-65

Essencialidade, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;

Relevância, considerada como critério definidor de insumo, 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 pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Nesse mesmo sentido, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a seguinte ementa:

Ementa. 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 nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Nesse passo, para se decidir quanto ao direito ao crédito de PIS e da COFINS não-cumulativo é necessário que cada item reivindicado como insumo seja analisado em consonância com o conceito de insumo fundado nos critérios de essencialidade e/ou relevância definidos pelo STJ, ou mesmo, se não se trata de hipótese de vedação ao creditamento ou de outras previsões específicas constantes nas Leis nºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005, para então se definir a possibilidade de aproveitamento do crédito.

No caso concreto, observa-se que o Auditor Fiscal e o acórdão recorrido aplicaram integralmente o conceito mais restritivo aos insumos – aquele que se extrai dos atos normativos expedidos pela RFB (Instruções Normativas da SRF ns.247/2002 e 404/2004), já declarados ilegais pela decisão do STJ sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015). Assim, em face da superveniência do REsp nº 1.221.170/PR, carecem

Fl. 23 da Resolução n.º 3102-000.351 - 3ª Sejul/1ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10665.901722/2012-65

os autos da comprovação do eventual enquadramento dos itens glosados no conceito de insumo segundo os critérios da *essencialidade* ou *relevância*.

Dessa forma, voto no sentido de determinar a realização de diligência, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235/72 e dos arts. 35 a 37 e 63 do Decreto nº 7.574/2011, para que a Unidade de Origem realize os seguintes procedimentos, referente ao período de apuração do 2º trimestre de 2011:

1. Intime a Recorrente, dentro de prazo razoável, a apresentar laudo/memorial com a demonstração detalhada da utilização de cada um dos bens e serviços glosados entendidos como insumos no processo produtivo desenvolvido pela empresa (fases extração e industrial), nos termos do REsp nº 1.221.170/PR. Nesse item, a recorrente deverá discriminar em planilha as despesas/custos incorridos glosados separados por natureza e juntar toda a documentação que sirva para lastrear as suas afirmações;

2. Intime a Recorrente, dentro de prazo razoável, a justificar porque considera que cada um dos bens e serviços do item anterior são *essenciais* ou *relevantes* ao seu processo produtivo, do qual resulta o produto final destinado a venda ou serviço prestado, em conformidade com os critérios delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp nº 1.221.170/PR, anteriormente citado;

3. Que a Autoridade Fiscal elabore Relatório Conclusivo acerca da apuração das informações solicitadas nos itens acima, manifestando-se sobre os fatos e fundamentos apresentados pela Recorrente, inclusive, sobre o eventual enquadramento de cada bem e serviço do período de apuração no conceito de insumo delimitado no Parecer Normativo Cosit nº05/2018 e Voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp nº 1.221.170/PR, de aplicação obrigatória no âmbito da RFB (Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF);

4. Após a intimação da Recorrente do resultado da diligência, conceder-lhe o prazo de 30 (trinta) dias para manifestação, nos termos do art. 35 do Decreto nº 7.574/2011.

5. Em seguida, os autos deverão retornar a este Colegiado.

Por fim, o processo deverá ser restituído aos meus cuidados para sua inclusão em pauta de julgamento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo