MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 12448.918684/2011-99

Processo nº	12448.918684/2011-99
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**3301-007.126 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	20 de novembro de 2019
Recorrente	VALE S/A (SUCESSORA DE FERRO GUSA S/A, CNPJ 05.728.345/0001-80)
Interessado	FAZENDA NACIONAL

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

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

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.

NULIDADE DO LANÇAMENTO. INDEFERIMENTO.

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

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

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

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

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

Recurso Voluntário Parcialmente Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos dar parcial provimento ao recurso voluntário, para afastas as glosas dos créditos referente a produção de carvão vegetal.

(documento assinado digitalmente)

Winderley Morais Pereira – Presidente e Relator

Participaram da presente sessão de julgamento os conselheiros Winderley Morais Pereira (Presidente), Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Valcir Gassen, Liziane Angelotti Meira, Marco Antonio Marinho Nunes, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior e Semíramis de Oliveira Duro.

Relatório

Por bem descrever os fatos adoto, com as devidas adições, o relatório da primeira instância que passo a transcrever.

> Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento (PER) de nº 13087.44057.091008.1.5.09-9728, no montante de R$ 3.986.645,83, relativo a crédito de Cofins não-cumulativa - exportação, apurado no 3º trimestre de 2007. Vinculada ao PER foi transmitida a Declaração de Compensação (Dcomp) de n. 26328.31437.051108.1.7.09-3499.
>
> Em 02/12/2011 foi emitido Despacho Decisório (rastreamento de n. 013481990) de análise do crédito solicitado no PER, que informa que a Dcomp foi parcialmente homologada, tendo utilizado totalmente o crédito deferido de R$ 156.012,96, de modo a não restar nenhum valor a ser ressarcido.
>
> Segundo o Despacho Decisório, a descrição do procedimento fiscal de análise do crédito está disponível no *site* da Receita Federal do Brasil. Em acesso ao endereço indicado, constata-se a existência de três documentos: Termo de Verificação Fiscal (TVF), Anexos ao TVF e intimações realizadas.
>
> Segundo o referido TVF, solicitou-se à contribuinte a apresentação de arquivos digitais, de documentos fiscais comprobatórios dos créditos, a descrição do processo produtivo com identificação dos principais bens e serviços utilizados como insumos e a apresentação de demonstrativos mensais de receitas de exportação.
>
> A autoridade fiscal explica que, em resposta, a interessada entregou os documentos solicitados e informou que apenas nos meses de junho/2006, agosto/2006, setembro/2006, novembro/2006, janeiro/2007, março/2007, abril/2007, junho/2007, setembro/2007, outubro/2007, janeiro/2008 e abril/2008 auferiu receitas de exportação (Carta GERAF/EXT 284/2011).
>
> A partir dos demais documentos entregues e das informações prestadas, a autoridade fiscal identificou as seguintes irregularidades.
>
> **I – Dos créditos relativos aos meses em que a interessada não comprovou exportação** A autoridade fiscal informa que a interessada não realizou operações de exportação nos meses de janeiro/2005 a maio/2006, julho/2006, outubro/2006, dezembro/2006, fevereiro/2007, maio/2007, julho/2007, agosto/2007, novembro/2007, dezembro/2007, fevereiro/2008 e março/2008.
>
> Aduz que tal situação inviabiliza qualquer ressarcimento, nos termos do art. 6o da Lei n° 10.833, de 2003, e do art. 5o da Lei n° 10.637, de 2002.

Explica que a interessada elegeu, para a apuração dos créditos, o método do rateio proporcional a que alude o §8º dos arts. 3º das Leis n°s 10.637/2002 e 10.833/2003. Disserta sobre tal disposição para concluir que, aplicando-o ao caso em análise, 100% dos custos da empresa estão vinculados às receitas de vendas tributadas no mercado interno. Aduz que, por tal razão, não há que se falar em crédito passível de ressarcimento ou de compensação. Entende que os créditos créditos de PIS/Cofins decorrentes de despesas vinculados às receitas auferidas no mercado interno, ou mesmo receita nenhuma, somente podem ser utilizados para desconto do valor da contribuição devida, conforme disposto no *caput* dos arts. 3º das Leis n°s 10.637/2002 e 10.833/2003, inexistindo previsão legal para seu ressarcimento ou compensação.

II – Dos créditos relativos aos meses em que a interessada comprovou exportação Relativamente aos meses em que houve operações de exportação, a autoridade fiscal explica os requisitos legais para a apuração dos créditos e o conceito legal de insumos.

Após, descreve o processo produtivo da empresa, aduzindo que ele pode ser, "*didaticamente, dividido em três etapas, a saber: 1ª) produção de lenha utilizada na (2ª) produção do carvão vegetal, o qual, por sua vez, era consumido no (3ª) processo de produção do ferro-gusa, sendo este destinado à venda*". Relata que os insumos necessários à produção do ferro-gusa são o carvão vegetal, o minério de ferro, o calcário e o seixo, que seguem para as etapas de peneiramento e carregamento dos alto-fornos, donde é extraído o produto final (ferro-gusa).

Na sequência, discorre sobre as glosas efetuadas.

II.1 – Da parcela do crédito relativa às aquisições de bens/serviços utilizados como insumos nos meses em que houve exportação O Auditor Fiscal relata que os custos/despesas incorridos na formação de florestas de árvores plantadas pela interessada e utilizadas na produção de carvão vegetal não geram direito a créditos de PIS/Cofins, uma vez que as árvores não foram adquiridas de terceiros (pessoas jurídicas) e não foram consumidas na produção do bem destinado à venda. Explica que tais custos/despesas decorrem de bens e serviços aplicados para a obtenção do carvão vegetal, sendo apenas indireta sua relação com o produto industrializado (ferro-gusa).

Pelo mesmo motivo, aduz que os demais custos/despesas relativos à obtenção do carvão vegetal produzido pela empresa também não geram direito a crédito de PIS/Cofins, haja vista que, ainda que eventualmente adquiridos de pessoas jurídicas, não se tratam de custos/despesas diretamente aplicados na produção do produto destinado à venda.

Assevera que foram desatendidas as exigências contidas no inciso II e §3° do art. 3º da Lei 10.833/2003, no inciso II e §3° do art. 3º da Lei 10.637/2002, nos arts. 8º e 9º da IN SRF 404/2004 e nos arts. 66 e 67 da IN SRF 247/2002.

Conclui que não geram direito a crédito os custos/despesas discriminados nas seguintes contas das planilhas relativas à composição das bases de cálculos mensais dos créditos apresentadas pela fiscalizada através das Cartas GERAF/EXT 193/2011 e 242/2011:

- JUNHO/2006:

- Conta 353022099, valor total de R$ 3.300,00, relativa a custos com aquisição de casca de arroz carbonizada (usada no preparo do solo para devolução de nutrientes ao solo);

- Conta 353035099, valor total de R$ 3.480.541,90, relativa a serviços diversos para a produção do carvão vegetal, tais como serviços de produção do redutor, serviços de manutenção de estradas e apoio à carbonização, serviços de produção/manutenção de mudas de eucalipto, redução de toras de madeira, serviços de colheita, transporte e retirada da madeira;

▪ Conta 353038001, valor total R$ 956,93, relativa a serviços de frete (carvão/madeira) da base florestal no Maranhão até sede da usina em Marabá/PA;

▪ Contas 3530038012 e 353038099, valores totais de R$ 856.150,81 e R$ 192.189,18, relativas a serviços de transporte, carga e descarga de madeira e fretes da base florestal até usina em Marabá/PA.

▪ AGOSTO/2006 Conta 353022099, valor total R$ 3.300,00, relativa aos custos com aquisição de casca de arroz carbonizada (usada no preparo do solo para devolução de nutrientes ao solo;

▪ Conta 353033005, valor total R$ 2.449,99, relativa aos custos com serviços de implantação de licença, suporte e manutenção de sistema florestal;

▪ Conta 353035018, valor total de R$ 365.674,76, relativa a serviços de transporte, carga e descarga de madeira;

▪ Conta 353035099, valor total R$ 4.332.227,32, relativa a serviços diversos para a produção do carvão vegetal, tais como serviços de produção do redutor, serviços de manutenção de estradas e apoio à carbonização, serviços de produção/manutenção de mudas de eucalipto, serviços de redução de toras de madeira, serviços de colheita, transporte e retirada da madeira;

▪ Contas 353036002 e 353036099, valores totais de R$ 258.685,68 e R$ 49.090,54, relativas a serviços diversos de manutenção, tais como manutenção de instalações elétricas e eletromecânicas, lubrificação de equipamentos e substituição de peças;

▪ Conta 353038012, valor total R$ 74.680,55, relativa aos serviços de frete de madeiras da base florestal até usina em Marabá/PA;

▪ Conta 353093002, valor total R$ 104.338,52, relativa a serviços prestados após findo o processo produtivo, tais quais, operacionalização de interface de exportação e acompanhamento do fluxo do ferro-gusa para exportação do entreposto até o embarque.

▪ SETEMBRO/2006 Conta 353022099, valor total R$ 34.900,00, relativa aos custos com aquisição de substratos agrícolas e vermiculita (usada no preparo do solo para plantio);

▪ Conta 353034001, valor total R$ 11.986,70, serviços de consultoria florestal e assistência técnica;

▪ Conta 353035018, valor total de R$ 1.135.431,10, relativa a serviços de transporte, carga e descarga de madeira;

▪ Conta 353035099, valor total R$ 4.682.865,63, relativa a serviços diversos para a produção do carvão vegetal, tais como serviços de produção do redutor, serviços de manutenção de estradas e apoio à carbonização, serviços de produção/manutenção de mudas de eucalipto, serviços de redução de toras de madeira, serviços de colheita, transporte e retirada da madeira;

▪ Contas 353036002 e 353036099, valores totais de R$ 1.000,00 e R$ 16.586,21, relativas a serviços de manutenção, tais como balanceamento de máquinas e rebobinamento e pintura de motor;

▪ Conta 353093002, valor total R$ 18.422,39, relativa a serviços prestados após findo o processo produtivo, tais quais, acompanhamento do fluxo do ferro-gusa para exportação do entreposto até o embarque.

▪ NOVEMBRO/2006

▪ Conta 353022099, valor total R$ 28.600,00, relativa aos custos com aquisição de casca de arroz carbonizada e substratos agrícolas (usados no preparo do solo para plantio);

▪ Conta 353029099, valor total R$ 25.483,49, relativa à aquisição de tubetes de propileno para produção de mudas de eucalipto;

▪ Contas 353035002, 353036013 e 353036099, valores totais de R$ 5.718,10, R$ 15.500,00 e R$ 57.306,84, relativas a serviços gerais de manutenção, tais como a usinagem e abertura de rasgos de chavetas, manutenção de maquinas e carregadeiras, lubrificação e balanceamento de equipamentos e rebobinamento e pintura de motores;

▪ Conta 353035018, valor total de R$ 2.964.092,10, relativa a serviços de transporte, carga e descarga de carvão e madeira;

▪ Contas 353035099 e 353038009, valores totais de R$ 4.289.215,31 e R$ 206.636,90, relativas a serviços diversos para a produção do carvão vegetal, tais como serviços de produção do redutor, serviços de produção/manutenção de mudas de eucalipto, serviços de redução de toras de madeira, serviços de colheita, transporte e retirada da madeira e serviços de patrulha e manutenção de estradas e apoio à carbonização;

▪ Conta 353093002, valor total R$ 36.521,60, relativa a serviços executados após finalizado o processo produtivo, tais como serviços de operacionalização de interface de exportação.

▪ JANEIRO/2007

▪ Conta 353022099, valor total R$ 20.642,69, relativa aos custos com aquisição de substratos agrícolas e calcário dolomítico (usados no preparo do solo para plantio);

▪ Conta 353035018, valor total R$ 1.630.463,47, relativa a serviços de transporte, carga e descarga de carvão e madeira;

▪ Conta 353035099 e 353038009, valores totais de R$ 4.123.677,24 e R$ 193.296,66, relativa a serviços diversos para a produção do carvão vegetal, tais como serviços de produção do redutor, serviços de produção/manutenção de mudas de eucalipto, serviços de redução de toras de madeira, serviços de colheita, transporte e retirada da madeira e serviços de patrulha e manutenção de estradas e apoio à carbonização.

▪ MARÇO/2007

▪ Conta 353022099, valor total de R$ 24.000,00, relativa aos custos com aquisição de cupinicida, adubo e vermiculita (usados no preparo do solo para plantio);

 Conta 353031001 e 353031004, valores totais de R$ 3.620,67 e R$ 6.870,44, relativa a serviços de utilização de trator para retirada de veículos atolados;

 Conta 353034001, valor total R$ 213,90, relativa a serviços técnicos de engenharia florestal;

 Conta 353035018, valor total R$ 2.543.541,77, relativa a serviços de transporte, carga e descarga de carvão e madeira;

 Conta 353035099 e 353038009, valores totais de R$ 4.767.529,09 e R$ 295.264,22, relativa a serviços diversos para a produção do carvão vegetal, tais como serviços de produção do redutor, serviços de produção/manutenção de mudas de eucalipto, serviços de redução de toras de madeira, serviços de colheita, transporte e retirada da madeira e serviços de patrulha e manutenção de estradas e apoio à carbonização;

 Conta 353093002, valor total R$ 74.002,96, relativa a serviços executados após finalizado o processo produtivo, tal como o de operacionalização de interface de exportação.

 ABRIL/2007 Conta 353031004, valor total R$ 34.210,41, relativa a serviços de transporte de madeira;

 Conta 353035004, valor de R$ 2.981,25, relativo a serviços executados após finalizado o processo produtivo, tal qual, serviços de repesagem de gusa para fins de ajustes de estoques;

 Conta 353035018, valor total R$ 2.054.085,37, relativa a serviços de transporte, carga e descarga de carvão e madeira;

 Conta 353035099 e 353038009, valores totais de R$ 3.814.145,75 e R$ 420.086,63, relativa a serviços diversos para a produção do carvão vegetal, tais como serviços de produção do redutor, serviços de produção/manutenção de mudas de eucalipto, serviços de redução de toras de madeira e serviços de colheita, transporte e retirada da madeira e serviços de implantação, reforma e manutenção de cultura de eucalipto;

 Conta 353022006 e 353036013, valores totais de R$ 1.403,84 e R$ 15.500,00, relativa a serviços gerais de manutenção, tais quais manutenção de motosserras, roçadeiras, motobombas e carregadeiras;

 Conta 353038008, valor total R$ 125.916,70, relativa a custos com construção de paredes, chaminés e abóbodas de tijolos.

 JUNHO/2007 Conta 353022099, valor total R$ 25.900,00, relativa aos custos com aquisição de substratos agrícolas (usados no preparo do solo para plantio);

 Conta 353026001, valor total R$ 21.299,94, relativa a serviços de confecção de cintas para porta de fornos;

 Conta 353031004, valor total R$ 157.360,28, relativa a locação de veículos de passeio;

 Conta 353034002, valor total R$ 2.800,00, relativa a serviços técnicos da estação metereológica;

 Conta 353035018, valor total de R$ 1.207.099,72, relativa a serviços de transporte, carga e descarga de carvão e madeira;

 Conta 353035099 e 353038009, valore totais de R$ 3.797.413,50 e R$ 266.560,34, relativa a serviços diversos para a produção do carvão vegetal, tais como serviços de produção do redutor, serviços de produção/manutenção de mudas de eucalipto, serviços de redução de toras de madeira e de utilização de máquinas para colheita, transporte e retirada da madeira;

 Conta 353036002 e 353036013, valores totais de R$ 1.840,00 e R$ 426,98, relativa a serviços diversos de balanceamento e alinhamento de máquinas e remendo de pneu;

 Conta 353038008, valor total de R$ 74.332,67, relativa a custos com construção de paredes, chaminés e abóbodas de tijolos.

 SETEMBRO/2007 Conta 353035018, valor total R$ 2.288.159,09, relativa a serviços de transporte, carga e descarga de carvão e madeira;

 Contas 353035099 e 353038009, valore totais de R$ 3.194.918,71 e R$ 164.939,90, relativas a serviços diversos para a produção do carvão vegetal, tais como serviços de

produção do redutor, serviços de produção/manutenção de mudas de eucalipto e de colheita e retirada da madeira com utilização de máquinas;

 Contas 353036002 e 353036013, valores totais de R$ 601,65 e R$ 20.000,00, relativas a serviços de manutenção de motosserras, roçadeiras, motobombas e carregadeiras;

 Contas 353093002, valor total R$ 51.188,60, relativas a serviços executados após finalizado o processo produtivo, tais como, serviços de operacionalização de interface de exportação, de acompanhamento do ferro-gusa para exportação do entreposto até o embarque e de verificação de pesos e análise de amostragem do ferro-gusa.

 OUTUBRO/2007 Conta 353022099, valor total R$ 16.245,00, referentes a custos com aquisições de adubo e outros produtos agrícolas;

 Conta 353035018, valor total R$ 1.348.905,75, relativa a serviços de transporte, carga e descarga de carvão e madeira;

 Contas 353035099 e 353038009, valor total, R$ 4.788.586,60, relativa a serviços diversos para a produção do carvão vegetal, com e sem utilização de máquinas;

 Contas 353036002 e 353036013, valores totais de R$ 478,31 e R$ 20.000,00, relativas a serviços de manutenção de motosserras, roçadeiras, motobombas e carregadeiras.

 JANEIRO/2008 Conta 353031004, valor total de R$ 112.039,96, referentes a custos com serviços de limpeza industrial;

 Conta 353035018, valor total de R$ 3.160.172,53, relativa a serviços de transporte, carga e descarga de carvão e madeira;

 Contas 353035099 e 353038012, valores totais de R$ 6.096.039,31 e R$ 164.939,90, relativas a serviços diversos para a produção do carvão vegetal, tais como serviços de produção do redutor, serviços de produção/manutenção de mudas de eucalipto e de colheita, carga, descarga e traçamento da madeira com utilização de máquinas;

 Conta 353038009, valor total de R$ 8.485,31, relativas a serviços de pavimentação e terraplanagem de estradas.

 ABRIL/2008 Conta 353031004, valor total de R$ 191.844,50, referentes a custos com serviços de limpeza industrial;

 Conta 353035018, valor total de R$ 1.863.041,64, relativa a serviços de transporte, carga e descarga de carvão e madeira;

 Contas 353035099, 353038009 e 353038099, valores totais de R$ 4.527.609,72, R$ 252.744,14 e R$ 180.185,64, relativas a serviços diversos para a produção do carvão vegetal, tais como serviços de produção do redutor, serviços de produção/manutenção de mudas de eucalipto, de apoio às atividades de colheita, transporte e carbonização da madeira com utilização de máquinas;

 Conta 353035099, valor total de R$ 2.901,49, serviços de colocação de tubos e conexões no silo de carvão;

 Conta 353036011, valor total de R$ 880,24, relativa a serviços de manutenção de máquinas;

 Conta 353038007, valor total de R$ 4.276,45, relativa à prestação de serviços administrativos;

 Conta 353093002, valor total de R$ 19.618,47, relativa a serviços executado após finalizado o processo produtivo, tais como serviços de acompanhamento do fluxo do ferro-gusa para exportação do entreposto até o embarque.

No que tange às aquisições de minério de ferro, a autoridade fiscal informa que este "insumo é adquirido de pessoa jurídica e aplicado diretamente na produção do ferro-gusa", tendo a fiscalizada juntado notas fiscais comprobatórias de aquisições dos seguintes valores:

Tabela Às fls. 9 e 10

Na sequência, explica que a interessada apurou créditos a título de "**serviços insumos**" sobre valores relativos a serviços de transporte ferroviário de ferro-gusa para exportação. Aduz que este serviço não se enquadra no conceito de insumo, mas que os gastos com sua aquisição podem ser utilizados como base de cálculo de créditos a título de "Despesas com Fretes nas Operações de Vendas", nos termos do inciso IX do art. 3o c/c inciso II do art. 15 da Lei 10.833/2003 e 10.637/2002. Diz que solicitou à fiscalizada a apresentação de notas fiscais de despesas incorridas nos meses em que houve receitas com exportação e que foram comprovadas despesas com tais serviços nos valores a seguir relacionados:

Tabela À fl. 10

Conclui que a interessada comprovou **parte** dos custos/despesas relativos às aquisições de minério de ferro e de serviços de transporte do ferro-gusa nas operações de venda (exportação), reconhecendo o direito ao aproveitamento de crédito sobre tais dispêndios.

A autoridade fiscal ressalta, ainda, no que diz respeito aos créditos sobre **bens/serviços utilizados como insumos**, que solicitou à fiscalizada a apresentação de notas fiscais relativas às aquisições, nos meses em que houve receitas com exportação, de calcário e quartzito e aos serviços intitulados "Produção até a Planta de Tamboreamento/Produção até a Pera Rodoviária" (Contas 353022006, 353922007, 353022009, 353035004 e 353035018), mas que nenhuma nota fiscal foi apresentada, impedindo direito ao creditamento.

II.2 - DA PARCELA DO CRÉDITO RELATIVA ÀS DESPESAS COM ENERGIA ELÉTRICA E ÀS DESPESAS COM ALUGUÉIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS

Quanto aos valores relativos às "Despesas de Energia Elétrica" e às "Despesas com Aluguéis de Máquinas" (Contas 353032001, 353032002, 353031003 e 353031099 das planilhas de apuração de créditos), informa que a fiscalizada não apresentou as notas fiscais comprobatórias, impedindo o direito ao crédito sobre tais valores.

II.3 - DA PARCELA DO CRÉDITO SOBRE O CUSTO DE AQUISIÇÃO DE ATIVO IMOBILIZADO

A autoridade fiscal relata que em função do §14 do art. 3o c/c o inciso II do art. 15 da Lei n° 10.833/2003), o crédito relativo ao custo de aquisição de bens do ativo imobilizado tem por base de cálculo mensal o valor equivalente a 1/48 avos do custo de aquisição das máquinas e equipamentos. Explica que os Pareceres Normativos 07/1992 e 19/1983 da Coordenação Geral de Tributação, ao tratar de recuperação acelerada de créditos relativos a bens do ativo imobilizado, dispõem que somente geram este crédito os bens classificados nos capítulos 84, 85 e 90 da TIPI/NCM.

Por tal razão, a fiscalizada foi intimada a identificar quais das aquisições relacionadas nas planilhas relativas à apuração dos créditos se referiam a máquinas e equipamentos,

informando seu respectivo código na TIPI/NCM, de modo a ser possível selecionar as aquisições que geraram direito ao creditamento.

Explica que a fiscalizada, embora concedidas várias prorrogações do prazo, limitou-se a apresentar 111 notas fiscais de aquisição das mais variadas espécies de bens, sem, no entanto, fazer a identificação dos mesmos conforme solicitado. Diz que, mesmo assim, procedeu à análise das notas fiscais apresentadas, constatando que apenas 53 delas era de fato relativas a aquisições de máquinas e equipamentos classificadas nos capítulos 84, 85 e 90 da TIPI/NCM. Informa que as demais notas ou eram relativas a aquisições com outras classificações fiscais ou se encontravam ilegíveis.

Explica que refez a planilha de apuração destes créditos, considerando como passível de creditamento somente as aquisições constantes das 53 notas fiscais (Anexo I do TVF), concluindo pelo crédito sobre os seguintes valores:

Tabela à fl. 11

II.4 - DA PARCELA DO CRÉDITO SOBRE VALORES DOS MATERIAIS DE USO E CONSUMO

Neste item, o Auditor Fiscal explica que a interessada informou nas planilhas relativas à apuração dos créditos, que declarou na linha relativa a "Outras Operações com Direito a Crédito" do Dacon, despesas com aquisições de materiais de uso e consumo. A autoridade fiscal, entretanto, assevera que tais gastos não geram direito ao crédito de PIS/Cofins não-cumulativos, razão pela qual foram glosados.

III. Do CÁLCULO DOS CRÉDITOS A SEREM RESSARCIDOS OU UTILIZADOS PARA COMPENSAÇÃO Em função dessas ocorrências, foi deferido à contribuinte o valor total de R$ 156.012,96 do total solicitado de R$ 3.986.645,83. Ressalte-se apenas que no mês do trimestre em que não houve nenhuma operação de exportação o valor deferido foi zero.

Cientificada em 21/12/2011, a interessada apresentou manifestação de inconformidade em 23/01/2012, alegando, em síntese, o seguinte.

I. DA EFETIVA VINCULAÇÃO DOS CRÉDITOS RELATIVOS AOS MESES DE JANEIRO/2005 A MAIO/2006, JULHO/2006, OUTUBRO/2006, DEZEMBRO/2006, FEVEREIRO/2007, MAIO/2007, JULHO/2007, AGOSTO/2007, NOVEMBRO/2007, DEZEMBRO/2007, FEVEREIRO/2008 E MARÇO/2008 À RECEITA DE EXPORTAÇÃO DE PERÍODOS SUBSEQUENTES A manifestante alega que a legislação de regência autoriza o ressarcimento de créditos do PIS/Cofins, conforme arts. 3o, §§ 8o e 9o, 6o, I, §§ 2o e 3o e 15, III, da Lei n° 10.833/2003, e arts. 5o, I e § 2o, e 5o, I e § 2o, da Lei n° 10.637/2002.

Aduz que "o direito ao ressarcimento de créditos da COFINS e do PIS, segundo a sistemática da não-cumulatividade, de fato está atrelado à existência de receitas de exportação". Entende, todavia, que embora nos meses relacionados não tenha exportado, "tal fato não infirma, por si só, a aventada vinculação entre estes e as receitas de exportação". Explica que, nos meses em questão, realizou "investimentos em ativos e estrutura necessários à realização de seu objeto social", gastos que conferem créditos da não-cumulatividade do PIS/Cofins, inclusive os encargos de amortização dos ativos. Entende que posição contrária "implicaria criar uma restrição específica não prevista em lei, no tocante ao ressarcimento de créditos das sobreditas contribuições". Assevera que a restrição do direito ao ressarcimento "contraria a ratio essendi do princípio da não-cumulatividade, qual seja, a de desonerar a cadeia produtiva do ônus incorrido com o tributo". Afirma que o regime não-cumulativo do PIS/Cofins tem fundamento na Constituição Federal, razão pela qual as disposições legais devem estar em perfeita

consonância com o regime jurídico ali estipulado, uma vez que é indubitável que o texto constitucional goza do status de norma fundamental.

Traz doutrina sobre o princípio da não-cumulatividade. Argumenta que a não-cumulatividade do PIS/Cofins "não deve sofrer quaisquer efeitos pela ausência de receita (evento subseqüente), no mês de apropriação dos créditos. O que há de se apurar, pois, é se os custos, despesas e encargos - resultados de anterior receita, auferida por terceiros, devidamente tributada - são, efetivamente, necessários à geração de receita, isto é, ligados à atividade produtiva da qual resulta ou poderá resultar, igualmente, receita". Em conclusão, alega que "o direito aos créditos da contribuição está atrelado aos custos, despesas e encargos de tudo o que contribua para a obtenção de receitas - ainda que esta não seja alcançada -, premissa esta que, aplicada ao caso concreto, revela a necessidade de assegurar de forma plena o ressarcimento de ditos créditos, a despeito das objeções de ordem formal erigidas pela RFB".

II. DOS CRÉDITOS RELATIVOS AOS MESES DE JUNHO/2006, AGOSTO/2006, SETEMBRO/2006, NOVEMBRO/2006, JANEIRO/2007, MARÇO/2007, ABRIL/2007, JUNHO/2007, SETEMBRO/2007, OUTUBRO/2007, JANEIRO/2008 E ABRIL/2008

Argumenta que a decisão da autoridade a quo, também nos meses em que realizou exportação, não obedeceu ao comando constitucional da não-cumulatividade e, por tal razão, desconsiderou diversos créditos decorrentes da aquisição de bens e serviços tratados como insumos, sobre os custos das aquisições de bens para o ativo imoblizado, sobre o valor das despesas de energia elétrica, despesas com aluguel de máquinas e equipamentos e sobre o valor da aquisição de materiais tidos como de uso e consumo.

Reclama que a desqualificação dos bens considerados como insumos se fez sem qualquer justificativa técnica. Afirma que as alegações "do Auditor Fiscal são baseadas em assertivas simplórias e desprovidas de maior detalhamento". Argumenta que tem direito ao crédito relativo aos custos incorridos na formação de florestas de árvores plantadas e utilizadas na produção de carvão vegetal. Alega que a norma da não-cumulatividade do PIS/Cofins não pode ser interpretada de modo tão simplista, desconsiderando o arcabouço constitucional no qual encontra o fundamento de validade.

Explica que o conceito de insumo deve ser interpretado de forma elástica, como "dispêndios realizados pelo contribuinte que, de forma direta ou indireta, contribua para o pleno exercício de sua atividade econômica (indústria, comércio ou serviços) visando a obtenção de receitas". Sustenta que os custos e despesas incorridos na produção de carvão vegetal, como aqueles destinados à formação de floresta de árvores, dão direito ao crédito, por estarem ligados à produção do ferro-gusa.

Assevera que nenhum dos bens ou serviços glosados foram adquiridos por mera conveniência, mas, porque são indispensáveis, pois destinados à obtenção de receita, o que poderá ser demonstrado por **prova pericial**, cuja produção desde já pleiteia.

Informa que seu processo produtivo se inicia com a produção do carvão vegetal, oriundos da formação de florestas, prosseguindo por diversas etapas até a colocação do ferro-gusa no mercado. Afirma que a própria fiscalização admitiu, em um primeiro momento, a produção do carvão vegetal como etapa essencial ao processo produtivo, mas, em seguida, desconsiderou os valores com os serviços e bens adquiridos para a produção deste insumo, tais como custos com aquisição de sementes, por terem apenas relação indireta com o produto final.

Entende que o carvão vegeral é imprescindível para a produção do ferro-gusa e, assim, os serviços necessários à formação das florestas das quais serão extraídas o aludido carvão. Com base em doutrina, assevera que "é preciso afastar a ideia preconcebida de que só é insumo aquilo que direta e imediatamente utilizado no momento final da obtenção do bem ou produto a ser vendido, como se não existisse o empreendimento

nem a atividade econômica como um todo, desempenhada pelo contribuinte". Conclui ser inequívoco o direito de se creditar dos custos incorridos com a formação de florestas e produção de carvão vegetal, devendo ser reformado o Despacho Decisório.

Na sequência, alega que a autoridade a quo considerou que alguns **bens e serviços destinados à manutenção de equipamentos** relacionados ao processo produtivo não ensejariam direito a crédito, tais como:

- serviços de manutenção de instalações elétricas e eletromecânicas, lubrificação de equipamentos e substituição de peças;

- serviços de balanceamento de máquinas e rebobinamento e pintura de motor;

- serviços gerais de manutenção, tais quais, usinagem e abertura de rasgos de chavetas, manutenção de máquinas e carregadeiras, lubrificação e balanceamento de equipamentos e rebobinamento e pintura de motores;

- serviços gerais de manutenção, tais quais manutenção de motoserras, roçadeiras, motobombas e carregadeiras;

- serviços diversos de balanceamento e alinhamento de máquinas e remendo de pneus;

- serviços de manutenção de máquinas.

Entende, todavia, que tais bens estão diretamente relacionados ao processo produtivo, inclusive sofrendo desgaste físico. Por tal razão, preconiza que o direito de crédito é evidente, como ilustrado pela Solução de Divergência COSIT n° 35/2008, por meio da qual a RFB firmou que todas as peças e equipamentos que sofram desgaste em razão da sua inserção no processo produtivo geram direito ao crédito do PIS/Cofins.

Diz que, no mesmo sentido, o CARF vem acolhendo a tese de que os bens e serviços aplicados na manutenção dos equipamentos relacionados ao processo produtivo dos contribuintes são equiparados a insumos, sendo devido, portanto, o creditamento. Traz decisões do CARF sobre a questão.

Aduz que, em atenção ao princípio da verdade material, é essencial a realização de **prova pericial**, a fim de determinar a natureza dos itens mencionados no trabalho fiscal e sua interação com o seu processo produtivo para se esclarecer os seguintes quesitos:

(i) elucidar se os produtos adquiridos pela interesada indicados no item II.1 do TVF são utilizados no seu processo produtivo;

(ii) descrever a aplicação de tais materiais no processo produtivo.

Relativamente à glosa de **despesas com energia elétrica** e **aluguel de máquinas e equipamentos**, alega que, em respeito ao princípio da verdade material, "faz-se necessária a promoção dos autos em diligências tendentes a obter junto à concessionária de energia elétrica cópia das notas fiscais comprobatórias das aludidas despesas".

Com base no artigo 29 do Decreto n° 7.574/2011, aduz que é "dever do julgador pesquisar exaustivamente se, de fato, ocorreu a hipótese abstratamente prevista na norma, verificando aquilo que é realmente verdade". Explica que não exibição da documentação solicitada ocorreu por motivo de força maior, seja em função do longo tempo decorrido desde as operações, seja pelo fato de que não foi ela quem, originariamente, realizou tais despesas, mas sim a empresa incorporada.

Entende ser necessária a conversão do feito em **diligência** para expedição de ofício à concessionária de energia elétrica, instando-a à apresentação das notas ficais comprobatórias das despesas.

No que tange às **despesas com aluguel de máquinas e equipamentos**, diz que, igualmente, ocorreu motivo de força maior que o impossibilita de exibir as cópias das notas fiscais, seja diante do tempo decorrido desde as operações, seja pelo fato de que não foi ela quem realizou realizou tais despesas, razão pela qual solicita **diligência** para obtenção das 2a vias das notas fiscais suscitadas, as quais serão oportunamente apresentadas aos autos.

Argumenta, outrossim, que o Auditor Fiscal considerou indevida a apropriação de créditos do imposto relativos à **aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado**, tendo em vista que das 111 notas fiscais apresentadas, somente 53 seriam relativas à aquisição de bens classificados nos capítulos da TIPI/NCM, estando as demais aquisições com classificação fiscal distinta ou ilegíveis.

Alega, todavia, que, quando do procedimento fiscal, parte dos citados documentos não estavam em seu poder. Requer a juntada de documentos fiscais de aquisição de bens integrantes ao ativo imobilizado, atestando, por conseguinte, o direito ao creditamento.

Quanto aos itens de **uso e consumo**, destaca que o Auditor Fiscal deixou de examinar a natureza dos itens sobre os quais se creditou e a sua inserção na atividade industrial. Diz que o procedimento fiscal não foi lastreado em fatos concretos, mas na presunção de que os créditos aferidos seriam ilegítimos. Entende que a atividade de lançamento, nos termos do art. 142 do CTN, pressupõe delimitação exaustiva de todos os elementos que deram origem à matéria tributável e não em simples conjecturas, sob pena de violação da legalidade. Afirma que dada a análise subjetiva ficou impedida de contrapor os argumentos fiscais, sendo, assim, ilegítimo o despacho decisório ora questionado.

Requer a reforma do Despacho Decisório. Protesta pelo deferimento da prova pericial, posterior juntada de documentos e indica Assistente Técnico para fins de acompanhamento da prova pericial/diligência requerida.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento negou provimento à manifestação de inconformidade. A decisão da DRJ foi assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007 CRÉDITOS. RESSARCIMENTO. RATEIO PROPORCIONAL.
Pelo método do rateio proporcional aplica-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação existente entre a receita de exportação e a receita bruta total auferidas em cada mês, razão pela qual não havendo vendas ao mercado externo não há como apurar créditos ressarcíveis.
NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO.
Somente podem ser considerados insumos, os bens ou serviços intrinsecamente vinculados à produção de bens, não podendo ser interpretados como todo e qualquer bem ou serviço que gere despesas.
FORMAÇÃO DE FLORESTAS. PRODUÇÃO DE CARVÃO VEGETAL. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.
A pessoa jurídica cujo processo produtivo consiste em, sucessivamente, formar florestas, utilizá-las na produção de carvão vegetal e empregá-lo na fabricação de ferro-gusa não faz jus a créditos do PIS e da Cofins referentes aos custos de formação das florestas ou de produção do carvão vegetal.
CRÉDITOS. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

Somente geram direito a crédito os dispêndios com serviços de manutenção de máquinas e equipamentos que sejam empregados diretamente na produção ou fabricação de bens destinados à venda, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País.
CRÉDITOS. ENERGIA ELÉTRICA. ALUGUEL DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.
É dever da contribuinte trazer aos autos a documentação comprobatória dos créditos escriturados.
ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007
INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. INCOMPETÊNCIA.
As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.
PROVAS. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO.
A apresentação de provas deve ser realizada junto à impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outra ocasião, ressalvada a impossibilidade por motivo de força maior, quando se refira a fato ou direito superveniente ou no caso de contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.
PEDIDO DE PERÍCIA E DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.
Sendo desnecessários para o deslinde da causa, indeferem-se os pedidos de diligência e perícia.
Manifestação de Inconformidade Improcedente
Direito Creditório Não Reconhecido

Cientificado da decisão da primeira instância, a empresa interpôs recurso voluntário repisando as alegações já apresentadas na impugnação.

Ao analisar os recursos, o colegiado, resolveu converter o julgamento em diligência para que a Unidade de Origem juntasse aos autos os documentos que foram emitidos eletronicamente. Cumprida a diligência os autos retornaram ao CARF para prosseguimento do julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Winderley Morais Pereira, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, merecendo, por isto, ser conhecido.

FUNDAMENTAÇÃO E MOTIVAÇÃO PARA O LANÇAMENTO FISCAL

Em sede preliminar é alegada a existência de vícios no ato administrativo que não teria atendido aos requisitos de motivação e finalidade.

Não vislumbro assistir razão as alegações do recurso. O auto de infração teve origem em auditoria realizada pela Fiscalização da Receita Federa, fartamente detalhada em relatório fiscal, onde consta a motivação para o lançamento e as provas que conduziram a Autoridade Autuante à lavratura do auto de infração.

A Recorrente foi cientificada da exigência fiscal e apresentou manifestação de inconformidade, que foi apreciado em julgamento realizado na primeira instância. Irresignada com o resultado do julgamento da autoridade a quo, foi interposto recurso voluntário contrapondo as posições adotadas pela autoridade de primeira instância, portanto, as motivações para o lançamento, bem como, as do julgamento na primeira instância foram claramente identificadas. Com todo este histórico de discussão administrativa, não se pode falar em cerceamento de direito de defesa ou quaisquer outros vícios no lançamento ou no julgamento da primeira instância, todo o procedimento previsto no Decreto 70.235/72 foi observado, tanto quanto ao despacho decisório e decisão de primeira instância, bem como, o devido processo administrativo fiscal.

Ainda consta do recurso, a alegação que as conclusões da fiscalização estariam ferindo princípios constitucionais. Quando a esta matéria, este colegiado não pode se manifestar, diante da emissão da súmula nº 2 do CARF, publicada no DOU de 22/12/2009, que veda o pronunciamento sobre constitucionalidade de lei tributária.

> "Súmula CARF nº 2
>
> O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária"

Superada as questões preliminares passemos ao mérito.

MÉRITO

Da efetiva vinculação dos créditos relativos aos meses janeiro/2205 a maio de 2006, julho/2006, outubro/2006, dezembro/2006, fevereiro/2007, maio/2007, julho/2007, agosto/2007, novembro/2007, dezembro/2007, fevereiro/2008 e março/2008 à receita de exportação de períodos subsequentes.

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

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

> O art. 6o, §§ 1o e 2o, da Lei n° 10.833, de 2003, bem como o art. 5o, §§ 1o e 2o, da Lei n° 10.637, de 2002, determinam que os créditos da não-cumulatividade de PIS/Cofins poderão ser deduzidos da contribuição a pagar e compensados com débitos próprios de tributos administrados pela RFB. Somente na hipótese de remanescer crédito ao final do trimestre de apuração, a contribuinte poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro. Porém, nos termos do §3o do art. 6o da Lei n° 10.833/2003, aplicável também ao PIS por força do inc. III do art. 15 desta lei, o direito à compensação e ao ressarcimento "aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º".
>
> Os referidos §§ 8º e 9º do art. 3º dizem respeito aos métodos de rateio previstos na legislação para as pessoas jurídicas que apuram receitas cumulativas e não-cumulativas. Tais métodos, aliás, são os que devem ser aplicados aos contribuintes que apuram receita de vendas no mercado interno, receitas de venda no mercado interno não tributadas e receitas de exportação.
>
> No caso, a contribuinte utilizou o método do rateio proporcional, ou seja, aquele segundo o qual deve-se aplicar aos custos, despesas e encargos comuns a relação existente entre a receita de exportação e a receita bruta total, auferidas em cada mês.
>
> Com esta opção, o crédito ressarcível é o resultado da divisão entre as receitas de vendas no mercado externo e a receita bruta total. Como não houve operações de vendas ao mercado externo no mês em questão não há como, com a opção realizada pela própria interessada, vincular seus custos, despesas e encargos às receitas de exportação. Por tal razão, não há como apurar créditos ressarcíveis.
>
> Assim, é possível à interessada apurar créditos, aliás, o que fez. No entanto, como o crédito apurado não está vinculado à receita de exportação, ele somente pode ser utilizado para dedução da contribuição devida em cada período de apuração, excetuando-se, a partir de 2005, os casos das vendas enquadradas no art. 17 da Lei nº 11.033/04, que não é o caso da manifestante.

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

Dos créditos relativos as aquisições de Bens/Serviços utilizados como insumos efetuados nos meses de junho/2006/ agosto/2006, setembro/2006, novembro/2006, janeiro/2007, março/2007, abril/2007, junho/2007, setembro/2007, outubro/2007, janeiro/2008 e abril/2008.

Conforme detalhado no procedimento de auditoria fiscal e que vai ser tratado neste tópico. Em parte do período que abrange os créditos foi confirmada a exportação e portanto, diferente do tópico anterior, para estes períodos a Recorrente pode utilizar o ressarcimento, entretanto, durante a auditoria a Fiscalização entendeu por realizar glosas nos créditos parte por não se enquadrarem no conceito de insumo e parte por falta de comprovação.

Quanto a discussão sobre o conceito de insumo no cálculo do PIS e Cofins não cumulativo é necessário rever a definição e interpretação judicial da legislação tributária advindas da não cumulatividade do PIS e da COFINS.

Ao definir a não cumulatividade do PIS e da COFINS, a Emenda Constitucional nº 42/2002. incluiu o § 12º no art. 195 da CF. ***verbis***:

> § 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas.

As alterações promovidas pela EC nº 42 deixou à legislação infraconstitucional definir quais setores econômicos poderiam utilizar a forma de apuração não cumulativa das contribuições.

A regulamentação efetiva da utilização da não cumulatividade veio com a edição da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, convertida posteriormente na Lei nº 10.637/2002 para o PIS e tratando da COFINS foi editado a Medida Provisória 135, de 30 de outubro de 2003, posteriormente convertida na Lei nº 10.833/2003. As alegações da Recorrente ao afirmar que a norma constitucional não definiu quaisquer restrições não podem prevalecer. O § 12º do art. 195 da CF atribui a legislação infraconstitucional determinar quais setores econômicos poderiam utilizar a não cumulatividade. Destarte, a própria norma constitucional definiu a existência de limites e restrições para a utilização da não cumulatividade.

A possibilidade de utilização de créditos para redução da contribuição devida das aquisições de bens e serviços utilizados como insumo foi prevista no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003**.** ***Verbis***:

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

O conceito de insumo constante da Lei nº 10.833/2003 não foi perfeitamente delimitado na norma, surgindo desta indeterminação, uma grande discussão sobre o alcance da palavra "insumo" inserida no texto da norma, gerando diversos entendimentos sobre a matéria.

As interpretações adotadas ocupam um vasto campo entre duas posições extremas. A primeira defendida em normas da Receita Federal, criando posições restritivas a utilização do conceito de insumo, conforme previsto no § 4º, do art. 8º, da Instrução Normativa SRF nº 404/2004.

> § 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:
> I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:
> a) 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, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;
> b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;
> II - utilizados na prestação de serviços:
> a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e
> b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço."

Outra linha de pensamento trata o conceito de insumo da forma mais abrangente possível, estendendo o seu conceito a toda e qualquer despesa realizada pela empresa para realização das suas atividades.

A discussão do conceito de insumo chegou ao Poder Judiciário que solucionando em definitivo a questão determinou a aplicação da essencialidade e relevância no processo produtivo para o conceito de insumo, conforme foi decidido pelo STJ no Resp 1.221.170.

Destarte, passo a analisar segundo o entendimento de essencialidade e relevância para determinar os insumos possíveis de auferir créditos.

Da Parcela do Crédito Relativa às Despesas com Produção de Carvão Vegetal

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

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

Em que pese as justificativas apresentadas pela Autoridade Fiscal, com a decisão do STJ no REsp 1.221.170, a definição do conceito de insumo passa por determinar a essencialidade e relevância das operações dentro do processo produtivo. A Receita Federal já sob a ótica da decisão do STJ editou o Parecer Normativo Cosit/RFB 5/2018, em que apresenta entendimentos sobre os critérios de relevância e essencialidade. O Parecer entende como

permitindo a apuração de créditos na produção verticalizada, quando uma empresa produz o insumo a ser utilizado em etapas subsequentes da sua cadeia de produção, ampliando de forma significativa o entendimento anterior que vedava a utilização de créditos nos insumos produzidos pela própria empresa. O trecho abaixo extraído do Parecer Normativo RFB/Cosit 5/2018 trata destes insumos.

> 3.INSUMO DO INSUMO
>
> Outra discussão que merece ser elucidada neste Parecer Normativo versa sobre a possibilidade de apuração de créditos das contribuições na modalidade aquisição de insumos em relação a dispêndios necessários à produção de um bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo).
>
> Como dito acima, uma das principais novidades plasmadas na decisão da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça em testilha foi a extensão do conceito de insumos a todo o processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros.
>
> Assim, tomando-se como referência o processo de produção como um todo, é inexorável que a permissão de creditamento retroage no processo produtivo de cada pessoa jurídica para alcançar os insumos necessários à confecção do bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros, beneficiando especialmente aquelas que produzem os próprios insumos (verticalização econômica). Isso porque o insumo do insumo constitui *"elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço",* cumprindo o critério da *essencialidade* para enquadramento no conceito de insumo.
>
> Esta conclusão é especialmente importante neste Parecer Normativo porque até então, sob a premissa de que somente geravam créditos os insumos do bem destinado à venda ou do serviço prestado a terceiros, a Secretaria da Receita Federal do Brasil vinha sendo contrária à geração de créditos em relação a dispêndios efetuados em etapas prévias à produção do bem efetivamente destinado à venda ou à prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo).

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

Da Parcela do Crédito Relativa às Despesas com Energia Elétrica e às Despesas com Aluguéis de Máquinas e Equipamentos

Neste tópico a fiscalização motivou as glosas por ausência de comprovação documental das operações, conforme pode ser verificado no trecho abaixo, extraído do TVF.

> II.*2* - DA PARCELA DO CRÉDITO RELATIVA ÀS DESPESAS COM ENERGIA ELÉTRICA E ÀS DESPESAS COM ALUGUÉIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS
>
> *Quanto aos valores relativos às Despesas de Energia Elétrica e às Despesas com Aluguéis de Maquinas (Contas 353032001, 353032002, 353031003 e 353031099 das planilhas de apuração de créditos), utilizados como base de cálculo de crédito nos meses em que houve exportações, a fiscalizada, não obstante todos os prazos*

> *concedidos, também não logrou êxito em apresentar as notas fiscais comprobatórias de respectivas Despesas, restando, assim, prejudicado o direito ao creditamento sobre tais valores.*

A Recorrente ciente da posição da Fiscalização formalizada no despacho decisório, da necessidade de comprovação das operações, não apresentou documentos ou informações na manifestação de inconformidade. A decisão da primeira instância manteve as glosas por ausência de comprovação e agora em sede de recurso voluntário a Recorrente não apresenta os documentos e informações necessárias para comprovar os créditos pleiteados e pede que seja determinada diligência e perícia técnica para buscar estes documentos. A obrigação de comprovação dos créditos recai sobre o contribuinte, não sendo função do órgão julgador buscar as provas que deveriam ser apresentados junto com os recurso. Portanto, para estes itens as glosas devem ser mantidas, por ausência de comprovação.

Da Parcela do Crédito sobre o Custo de Aquisição de Ativo Imobilizado

Para os créditos referentes ao custo de aquisição do Ativo Imobilizado, a Autoridade Fiscal também negou por ausência de comprovação, conforme se depreende da leitura do Termo de Verificação Fiscal.

> *II. 3* - Da Parcela do Crédito sobre o Custo de Aquisição de Ativo Imobilizado
>
> *Conforme declarado nos DACON relativos aos meses em que houve receitas com exportação, a empresa FERRO-GUSA CARAJÁS S/A utilizou, na composição do montante final dos créditos objeto dos PER, valores relativos a créditos apurados sobre o custo de aquisição de ativos imobilizados.*
>
> *A esse respeito, considerando-se que, por força das determinações legais pertinentes à matéria (§14 do art. 3º c/c o inciso II do art. 15 todos da Lei 10.833/2003), tal espécie de crédito deve ter por base de cálculo mensal o valor equivalente a 1/48 avos do custo de aquisição das máquinas e equipamentos destinados ao imobilizado e que os Pareceres Normativos 07/1992 e 19/1983 da Coordenação Geral de Tributação[4], ao tratar de recuperação acelerada de créditos relativos a bens do ativo imobilizado, dispõem que somente são assim entendidos os bens classificados nos capítulos 84, 85 e 90 da TIPI/NCM, a fiscalizada foi então intimada (Termos de Intimação 05, 06 e 07) a identificar quais daquelas aquisições relacionadas nas planilhas relativas à apuração dos aludidos créditos se referiam a máquinas e equipamentos, informando seu respectivo código de classificação fiscal na TIPI/NCM, de modo a que fosse possível selecionar as aquisições que efetivamente gerariam direito a creditamento.*
>
> *Em resposta a fiscalizada, embora concedidas várias prorrogações do prazo, limitou-se a apresentar 111 notas fiscais relativas à aquisição das mais variadas espécies de bens, sem, no entanto, fazer a identificação dos mesmos conforme solicitado.*

> *Considerando-se então os únicos documentos disponibilizados pela fiscalizada, procedemos à análise daquelas notas fiscais apresentadas, a partir de que constatamos que apenas 53 delas era de fato relativas a aquisições de máquinas e equipamentos classificadas nos capítulos 84, 85 e 90 da TIPI/NCM, as demais ou eram relativas a aquisições com outras classificações fiscais ou se encontravam ilegíveis.*
>
> *Assim, tendo em mente o entendimento já acima exposto, segundo o qual,na hipótese de a pessoa jurídica optar pela recuperação acelerada de créditos relativos a bens do ativo imobilizado à razão de 1/48 avos do custo de aquisição, somente pode ser considerado como base de cálculo mensal do referido crédito o valor equivalente 1/48 avos do custo de aquisição das máquinas e equipamentos classificados nos capítulos 84, 85 e 90 da TIPI/NCM, refizemos a planilha relativa à apuração dos créditos dessa espécie antes apresentada pela fiscalizada para nos cálculos considerar como passível de credítamento somente as aquisições contantes das 53 notas fiscais acima relatadas (vide cálculos no Anexo I do presente Termo), concluindo então pelo direito ao crédito somente sobre os seguintes valores:*

Neste tópico ocorre a mesma situação do anterior, a Recorrente não apresenta a comprovação dos créditos alegados, devendo ser mantidas as glosas realizadas.

Da Parcela do Crédito sobre outros créditos de Materiais de Uso e Consumo

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

> *II. 4* - DA PARCELA DO CRÉDITO SOBRE VALORES DOS MATERIAIS DE USO E CONSUMO
>
> *Como já relatado, a base de cálculo a ser declarada na Linha 13 da Ficha 16A do DACON a título de "Outras Operações com Direito a Crédito" deve ser composta por eventuais valores sobre os quais a legislação permita a apuração de créditos do PIS e da COFINS que não estejam previstos nas demais linhas do DACON.*
>
> *Segundo informado pela fiscalizada nas planilhas relativas à apuração dos créditos mensais, os valores declarados nas referidas Linha 13 das Fichas 16A dos DACON dos meses em que houve exportações se referem a aquisições de materiais de uso e consumo. Todavia, não se vislumbra na legislação de regência da matéria (Lei 10.833/2003 e 10.637/2002) qualquer dispositivo que ampare a apuração de créditos do PIS e da COFINS sobre tais valores, de modo que devem ser glosados os créditos assim apurados pela empresa FERRO GUSA CARAJÁS S/A.*

Neste tópico não existe questionamento objetivo da Recorrente com a apresentação de informações e documentação comprobatória que tais despesas estariam

vinculadas ao processo produtivo e mais uma vez e mister ressaltar a obrigação que recai sobre a Recorrente de comprovar os créditos pleiteados. A ausência desta comprovação impede o aproveitamento dos créditos, mantendo-se as glosas realizadas pela Fiscalização.

Conclusão

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário, para afastas as glosas dos créditos referentes à produção de carvão vegetal.

(documento assinado digitalmente)

Winderley Morais Pereira - Relator