



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12585.000369/2010-58
RESOLUÇÃO	3201-003.860 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	VOTORANTIM METAIS S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do Recurso Voluntário em diligência à unidade de origem, para que a autoridade administrativa providencie o seguinte: (i) intimar o Recorrente, caso entenda necessário, em prazo razoável, não inferior a 60 dias, para apresentar a escrita fiscal e os documentos comprobatórios (notas fiscais, contratos etc.) dos itens controvertidos nos autos, (ii) intimar o Recorrente para apresentar, em prazo razoável, não inferior a 60 dias, laudo detalhado sobre as atividades realizadas pela empresa, com o intuito de se comprovarem, de forma conclusiva e detalhada, a essencialidade e a relevância dos dispêndios que serviram de base à tomada de créditos, nos moldes do REsp nº 1.221.170 do STJ e da Nota SEI/PGFN nº 63/2018, (iii) manifestar-se acerca dos efeitos da decisão proferida pelo STF no julgamento do Tema nº 244 (RE nº 599.316/SC) em relação à glosa de créditos decorrentes de depreciação e amortização de bens do ativo imobilizado adquiridos anteriormente a 01/05/2004 e (iv) elaborar novo Relatório Fiscal contendo os resultados da diligência, para o qual deverá considerar, além dos Laudos/Pareceres Técnicos entregues pelo Recorrente, também o mesmo REsp 1.221.170 STJ e a Nota SEI/PGFN nº 63/2018, sendo imperioso que se dê total transparência quanto aos dispêndios que permanecerem glosados, bem como àqueles que, à luz do conceito contemporâneo de insumos, vierem a ser revertidos. Após cumpridas essas etapas, o contribuinte deverá ser cientificado do referido relatório fiscal, propiciando-lhe prazo para se manifestar. Ao final, deverá o processo retornar a este Colegiado para prosseguimento.

Assinado Digitalmente

Flávia Sales Campos Vale – Relatora

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafetá Reis – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Fabiana Francisco, Flavia Sales Campos Vale, Marcelo Enk de Aguiar, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Helcio Lafetá Reis (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento que julgou procedente em parte a Manifestação de Inconformidade apresentada pela Recorrente e reconheceu em parte o direito creditório.

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

Trata o presente de pedido eletrônico de ressarcimento sob nº 20055.07875.080610.1.5.09-6911, referente ao 3º TRIMESTRE 2005 no montante de R\$ 796.314,49, conforme fls. 05 e 06, com formalização de processo para tratamento manual em 29/11/2010.

A seguinte declaração de compensação encontra-se vinculada ao crédito e será decidida no presente processo: 25938.69262.300606.1.3.09-7142.

Irresignada com o deferimento parcial do pedido e a conseqüente homologação das compensações declaradas até no limite do crédito reconhecido, a interessada oferece Manifestação de Inconformidade e Manifestação de Inconformidade Complementar em face da Re-Ratificação do Despacho Decisório, alegando, em síntese, que:

Grande parte da glosa foi justificada na suposta não caracterização de alguns elementos como insumos relacionados ao processo produtivo, o que se imagina decorrer da falta de entendimento técnico dos materiais utilizados pela empresa, que tomou créditos estritamente relativos àquilo que inerente à sua produção.

Além disso, muito embora seja possível o desmembramento do processo produtivo em diferentes instantes - por exemplo, pesquisa, explosão, beneficiamento, flotação, dentre outros -, ele é composto da soma desses momentos, o que significa que tais etapas não podem ser analisadas isoladamente, como se não fizessem parte do todo chamado produção.

Tecidas essas considerações, por si só capazes de afastar quaisquer equívocos na compreensão do processo produtivo da Requerente e, portanto, na análise da correção do creditamento da Contribuição ao PIS/Cofins, passa-se a descrever, ainda com maiores detalhes, um a um, os itens glosados.

Insumos relacionados ao processo produtivo.

Afinal, pelo que se observa do relatório fiscal, não se está sequer a discutir o conceito de insumo utilizado ou sua abrangência para fins de creditamento no que se refere à legislação da Contribuição ao PIS/Cofins, mas tão somente a análise da caracterização de elementos como matérias primas, produtos intermediários, materiais de embalagem ou outros bens que sofram desgaste, dano, perda de propriedades químicas ou físicas por motivo da ação que lhe é diretamente exercida pelo processo produtivo.

Elaboração de projetos geotécnicos em geral, terraplanagem, prospecção, sondagem.

Relativamente à glosa do crédito ligado a equipamentos utilizados na atividade de sondagem, percebe-se que esta decorre da não compreensão do efetivo papel que a prospecção possui no processo produtivo da empresa, especialmente por visualizá-lo a fiscalização de forma segregada, entendendo-se que a sondagem é algo que antecede a produção, dela não fazendo parte.

Todavia, A sondagem é serviço essencial ao empreendimento mineiro, uma vez que possibilita a definição e classificação de recursos minerais, trazendo informações quanto ao nível de confiabilidade da estimativa de minério para a lavra.

Para que a produção seja feita de maneira correta, é necessário que se faça um planejamento de lavra. Isso significa definir como, onde, quanto e quando haverá extração do minério. Sem um plano de lavra, a produção acontece em baixíssima produtividade e acarreta um fechamento prematuro da mina, quando não o seu fechamento imediato.

Depreciação e amortização de bens do ativo imobilizado.

O entendimento fiscal está amparado na literalidade do art. 31 da Lei n. 10865/04 que dispõe ser vedado, a partir do último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação desta Lei, o desconto de créditos apurados na forma do inciso III do parágrafo 1º do art. 3º das Leis n. 10637/02 e 10833/03, relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30 de abril de 2004.

Todavia, a análise criteriosa do ordenamento jurídico conduz à conclusão de que esse dispositivo legal não pode ser aplicado, sob pena de ofender o direito adquirido do contribuinte ao desconto de créditos da Contribuição ao PIS, calculados sobre os encargos de depreciação do seu ativo imobilizado.

Com efeito, segundo as regras previstas no art. 3º das Leis n. 10637/02 e 10833/03, o direito ao creditamento dessa contribuição nasce justamente no instante em que os bens do ativo imobilizado são adquiridos pela pessoa jurídica, apenas ficando diferida para o momento em que forem reconhecidas as

correspondentes quotas de depreciação ou amortização a dedução do respectivo crédito, nos termos do inciso III do parágrafo 1º daquele dispositivo legal.

Por essa simples razão, não pode a norma do art. 31 da Lei n. 10865/04 ser aplicada retroativamente para alcançar os créditos relativos aos bens do ativo imobilizado, que tenham sido adquiridos antes de 30.4.2004, aliás, como já reconhecido pela Corte Especial do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, no julgamento do Incidente de Arguição de Inconstitucionalidade na AMS n. 2005.70.00.000594-0/PR.

Desse modo, forçoso concluir que a cabeça do art. 31 da Lei n. 10865/04 não pode ser aplicada a fatos ocorridos antes de sua vigência, como quer a fiscalização, sob pena de ofensa ao princípio da irretroatividade. Por essa razão, deve-se reconhecer a possibilidade de a Requerente manter os créditos da Contribuição ao PIS, calculados sobre os encargos de depreciação e amortização dos bens de seu ativo imobilizado, adquiridos antes de 01.05.2004.

Aquisição de serviços de transporte – frete.

Se o Sr. Agente Fiscal tivesse sido mais diligente, teria constatado que os valores glosados se referem há duas situações distintas. Na primeira delas, o frete em questão é contratado pela Requerente para transportar insumos utilizados em sua produção, adquiridos de terceiros, mais especificamente, os concentrados externos que são misturados ao minério, conforme esclarecido na descrição do processo produtivo feita no início desta exposição.

Ou seja, diferentemente do que alega a fiscalização, não se trata de "frete interno", mas sim do transporte de insumos adquiridos de terceiros, cujo custo integra a apuração dos créditos da Contribuição ao PIS/Cofins, conforme reconhecido pela solução de consulta n. 169/06, da 8ª Região/Tispál, em cuja ementa, está dito: "O frete pago na aquisição dos insumos é considerado como parte do custo daqueles, integrando o cálculo do crédito da Cofins não-cumulativa".

A outra circunstância refere-se ao custo do transporte do ácido sulfúrico vendido pela Requerente, que foi por ela arcado, às fábricas de fertilizantes e usinas de álcool, ou seja, trata-se de situação que, como reconhecido pela própria fiscalização, autoriza o creditamento da contribuição, nos termos do inciso IX do art. 3º da Lei n. 10833/03.

Assim sendo, não há dúvida de que não encontra amparo legal as glosas procedidas pela fiscalização, relativas ao custo dos transportes de insumos adquiridos de terceiros e aos fretes nas operações de venda, arcados pela Requerente, devendo ser reformado o r. despacho decisório também neste ponto.

Pedido.

Verifica-se, portanto, que o r. despacho decisório deve ser reformado, nos termos acima expostos, deferindo-se o pedido de ressarcimento do saldo credor da Contribuição, com a conseqüente homologação das respectivas compensações.

Protesta provar o alegado por todos os meios de prova admitidos, especialmente a produção de perícia e a juntada de documentos.

Na Manifestação de Inconformidade Complementar, aduz a interessada:

Em complemento à manifestação de inconformidade apresentada por VOTORANTIM em 29.7.2011, os argumentos utilizados pela fiscalização para justificar as glosas procedidas não encontram amparo nas normas legais que regem a incidência daquela contribuição, razão pela qual o despacho decisório e parte da Re-Ratificação de Despacho Decisório devem ser reformados por essa C. Turma Julgadora, reconhecendo-se, por conseguinte, o direito creditório ora postulado, homologando-se, assim, as compensações vinculadas.

Nulidade do trabalho fiscal: ausência de motivação; agravamento das glosas mediante inovação na fundamentação original.

A requerente não pode se manifestar de forma satisfatória a partir do relatório elaborado pela diligência fiscal se ao menos consegue identificar nele os motivos que justificaram a retificação de parte das glosas e a manutenção das demais.

Note que não obstante na manifestação de inconformidade apresentada pela VOTORANTIM tenha descrito seu processo produtivo, demonstrando o enquadramento de diversos itens anteriormente glosados, após diligência realizada, nenhum deles foi objeto de manifestação pela fiscalização, seja para concordar ou discordar de seu enquadramento enquanto insumo da produção, evidenciando que o referido relatório não apresentou qualquer justificativa para manutenção da glosa em relação aos referidos itens.

Preferiu a fiscalização um caminho mais cômodo, mais fácil, de glosar diversos gastos incorridos pela VOTORANTIM, sem maiores considerações a respeito. Contudo, vale registrar que compete ao fisco o ônus da prova quanto a não vinculação dos insumos e demais gastos incorridos pela VOTORANTIM ao seu processo produtivo e/ou às suas atividades em geral a fim de justificar as glosas realizadas.

Essa postura da fiscalização é bastante para revelar a nulidade do r. despacho decisório e de sua respectiva Re-Ratificação, dado que toda infração ou glosa apontadas pelo fisco devem ser precedidas da investigação dos fatos, na medida em que esta atividade é vinculada, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional.

Esclareça-se que a nulidade decretada por ofensa ao princípio da motivação não se dá apenas quando ausente fundamentação de qualquer espécie, mas, também, quando esta for precária, deficiente, ou quando não se correlacionar ao conteúdo

ou ao objeto decidido, implicando prejuízo ao direito a ampla defesa (vide acórdão n. 103.20791, de 6.12.2003, do antigo Conselho de Contribuintes).

A legislação e os princípios pertinentes ao processo administrativo não admitem a mudança dos fundamentos do despacho decisório, ou qualquer ajuste que implique alteração em sua motivação original, razão pela qual não é possível, naquele momento, aproveitar fundamentos que não foram considerados no momento do despacho decisório para aperfeiçoar as glosas fiscais, sob pena de nulidade também da diligência realizada.

Não bastassem as irregularidade acima, o fisco não mais poderia aperfeiçoar seu trabalho quanto aos créditos apurados no 2º trimestre/2005 ou mesmo afetar as compensações a ele vinculadas, tendo em vista o transcurso dos prazos do parágrafo 4º, do art. 150 do CTN c/c parágrafo 5º, do art. 74 da Lei 9.430/1996.

O conceito de insumos.

Grande parte da discussão travada no bojo deste processo administrativo cinge-se à correta interpretação do artigo 3º da Lei n. 10833/03, o qual descreve as hipóteses que geram direito aos créditos COFINS, apurada no regime não-cumulativo.

O tema é controvertido e todos os fundamentos jurídicos que sustentam a defesa da requerente já foram expostos nestes autos e são de pleno conhecimento de V. Sas., sendo desnecessário repeti-los neste momento.

Sobre o assunto, convém apenas destacar, em adição ao quanto já vem sendo sustentado, que o entendimento mais amplo do conceito de insumo foi reafirmado recentemente pela 3ª Turma da CSRF, em 25.2.2016, conforme acórdãos n. 9303-003.477 e n. 9303-003.478.

Tanto é verdade que os próprios pareceres técnicos apresentados e ora complementados, todos proferidos por profissionais habilitados em engenharia, geologia e contabilidade, confirmam cabalmente a natureza dos aludidos itens como insumos no processo produtivo.

Equívocos nas planilhas retificadas após a diligência fiscal.

Conforme se verifica do arquivo não paginável denominado "Controle do Crédito 2005 retificado.xlsx", a diligência realiza um confronto entre a apuração de créditos pelo contribuinte e apuração após as considerações fiscais. Analisando os meses objeto de discussão nestes autos (julho, agosto e setembro) nota-se que a diligência não informa o montante por ela considerado na linha "02.Bens Utilizados como Insumos" e na linha "11.Encargos de Amortização de Edificações e Benfeitorias em Imóveis" para efeitos de composição do crédito por ela apurado, o que prejudica o pleno exercício de defesa, especialmente se se considerar que inexistente qualquer consideração textual a este respeito no relatório denominado Re-Ratificação de Despacho Decisório.

Já os valores apontados no arquivo denominado "DACON Contr x Eqaud 2005 retificad.xlsx" como glosados pela fiscalização e mantidos pela diligência fiscal não são os mesmos indicados no arquivo "CRÉDITOS DE INSUMOS 1101 2101 3101.xls", o que dificulta ou mesmo inviabiliza à requerente a verificação dos montantes efetivamente controvertidos nos autos.

No mês de julho, de acordo com o arquivo "DACON Contr x Eqaud 2005 retificad.xlsx", a glosa fiscal relativa aos bens utilizados como insumos remonta o valor de R\$ 432.783,92. Já o arquivo "CRÉDITOS DE INSUMOS 1101 2101 3101.xls" apresenta o valor de R\$ 431.687,92, obtido a partir da subtração entre os totais apresentados pelo contribuinte e aqueles considerados pela fiscalização a partir do sistema SINTEGRA.

O mesmo ocorre no mês de setembro. O item de bens utilizados como insumo do arquivo "DACON Contr x Eqaud 2005 retificad.xlsx" apresenta a glosa fiscal no valor de R\$ 924.277,37. Já o arquivo "CREDITOS DE INSUMOS 1101 2101 3101.xls" apresenta o valor de R\$ 57.033,67, obtido a partir da subtração entre os totais apresentados pelo contribuinte e aqueles considerados pela fiscalização a partir do sistema SINTEGRA.

Portanto, sem prejuízo da reparação das planilhas em razão da improcedência das considerações fiscais desde o momento do despacho decisório, os equívocos acima também devem ser objeto de reparação, de modo a viabilizar à requerente a plena identificação dos valores controvertidos em respeito ao direito quanto ao exercício de defesa.

A decisão recorrida reconheceu em parte o direito creditório e conforme ementa do Acórdão nº 03-077.729 apresenta o seguinte resultado:

Acórdão 03-077.729 - 4ª Turma da DRJ/BSB

Sessão de 23 de novembro de 2017

Processo 12585.000369/2010-58

Interessado VOTORANTIM METAIS NÍQUEL S/A

CNPJ/CPF 18.499.616/0004-67

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2005.

PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. ARGÜIÇÃO REJEITADA.

Não há que se falar em cerceamento da defesa quando a decisão da autoridade administrativa se sustenta em processo instruído com todas as peças indispensáveis e não se vislumbra nos autos que o sujeito passivo tenha sido tolhido no direito que a lei lhe confere para se defender.

PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. DIREITO DE CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMOS. BENS E SERVIÇOS APLICADOS OU CONSUMIDOS DIRETAMENTE NA PRODUÇÃO DO BEM FABRICADO/PRODUZIDO.

Geram crédito de PIS e Cofins, descontáveis do valor devido da contribuição e compensáveis, as aquisições de qualquer bem que sofra alteração, 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.

No que se refere às despesas com serviços, o termo “insumo” também não pode ser interpretado como todo e qualquer serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas tão-somente aqueles que efetivamente se aplicaram ou consumiram diretamente na produção dos bens fabricados/produzidos pelo interessado, ou, ainda, que se aplicaram ou consumiram nos serviços prestados pela empresa.

ALTERAÇÃO DE FUNDAMENTAÇÃO. INOVAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Não procede a reclamação de alteração de fundamentação (inovação) em que se amparavam as glosas, pois tanto no Despacho Decisório quanto no Despacho Re-Ratificador manteve-se o mesmo embasamento legal, qual seja, Dispositivos Legais: art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003, com alterações posteriores; Lei nº 10.865/2004; Lei nº 11.051/2004; IN SRF nº 247/2002, 404/2004 e 457/2004.

Além disso, nos termos dos artigos 145 e 149 do Código Tributário Nacional – CTN, o Despacho Decisório regularmente notificado ao sujeito passivo pode ser alterado em virtude de iniciativa de ofício da autoridade administrativa quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião da decisão anterior.

FUNDAMENTO DE ILEGALIDADE. COMPETÊNCIA DO PODER JUDICIÁRIO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ENTENDIMENTO DA RFB EXPRESSO EM ATOS NORMATIVOS.

Cabe ao Poder Judiciário se manifestar sobre a ilegalidade das normas, por força do princípio da unidade jurisdicional. No âmbito do Processo Administrativo Fiscal, o julgador deve observar o entendimento da RFB expresso em atos normativos.

DECISÕES DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL. EFEITOS.

As Decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF são normas complementares das leis quando a lei atribui eficácia normativa e as decisões judiciais, no caso, só tem efeito inter partes e não erga omnes.

ATIVIDADE ADMINISTRATIVA DE LANÇAMENTO. COMPETÊNCIA. VINCULAÇÃO E OBRIGAÇÃO.

Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, atividade esta vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. PEDIDO INDEFERIDO.

A autoridade julgadora de primeira instância determinará a realização de diligência e/ou perícia, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Foi interposto de forma tempestiva Recurso Voluntário reproduzindo em síntese os argumentos apresentados na Manifestação de Inconformidade.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Flávia Sales Campos Vale, Relatora.

Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário.

Conforme relatado, trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento que julgou procedente em parte a Manifestação de Inconformidade apresentada pela Recorrente e reconheceu em parte o direito creditório.

O Fisco ao analisar o direito creditório da Recorrente efetuou glosas sobre os produtos e serviços relacionados aos quais se pretendia obter créditos. As glosas foram amparadas na legislação então vigente e, em razão da complexidade da atividade desenvolvida pela Recorrente e dos produtos e serviços a serem avaliados, o resultado da fiscalização foi exposto em anexos, conforme constou no Termo de Verificação Fiscal.

O posicionamento adotado pela DRJ, ratifica as razões da fiscalização, vejamos destaques do acórdão:

PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. DIREITO DE CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMOS.

A contribuinte defende que todas as glosas de crédito efetuadas pela fiscalização são ilegais por restringir o conceito de insumo, sendo que são despesas, custos incorridos no processo produtivo e necessários, indispensáveis à geração do produto final e, por consequência, geradores de crédito do PIS e da Cofins.

Em sintonia com o artigo 3º da Lei nº 10.637 de 30 de dezembro de 2002, a Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, nos seus artigos 66 e 67 define insumos nos termos a seguir, para fins do PIS/PASEP não-cumulativo:

(...)

Em sintonia com o artigo 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, a Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, nos seus artigos 8º e 9º define insumos nos termos a seguir, para fins da COFINS não-cumulativa:

(...)

Assim, segundo os dispositivos mencionados, para que o bem seja considerado insumo à fabricação, além de não estar incluído no ativo imobilizado, deve enquadrar-se em uma das quatro situações: ser matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem ou qualquer outro bem que sofra 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.

Esclarecendo melhor, ad argumentandum tantum, transcrevo itens do bem embasado Despacho Decisório e Informação Fiscal proferidos pela autoridade fiscal nestes autos:

Com respeito ao termo “insumo”, ele não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente, como aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade-fim.

É esse, portanto, o entendimento que se tem para caracterizar quais dos gastos relacionados pelo contribuinte poderão ser objeto de créditos para desconto da aludida contribuição. Conforme se verifica, nem todo custo, despesa ou encargo que concorra para a obtenção do faturamento mensal poderá ser considerado crédito a deduzir, pois a admissibilidade de aproveitamento dos créditos há de estar apoiada, indubitavelmente, nos custos, despesas e encargos expressamente classificados no art. 3º da Lei nº 10.637/2002 (PIS/Pasep) e Lei nº 10.833/2003 (Cofins).

Com efeito, verifica-se que o dispositivo transcrito traz os limites das deduções admitidas, deixando claro que apenas os custos e despesas que foram expressamente enumerados, geram direito a crédito. Ao sujeito passivo permite-se, na determinação do valor da contribuição não-cumulativa, descontar unicamente os créditos autorizados, de forma exaustiva, pela lei, que não podem, assim, ser estendidos a toda e qualquer despesa.

Excluem-se, por conseguinte, desse conceito, as despesas que se reflitam indiretamente na fabricação do produto final ou prestação do serviço. Os explosivos e afins, por exemplo, utilizados para extração do minério a partir da

detonação nas minas, não podem gerar crédito, seguindo o conceito acima, por se tratar de uma despesa indireta para obtenção de seu principal insumo: minério, ou seja, são despesas incorridas em fase anterior ao próprio processo de industrialização.

Seguindo o exemplo acima, chapas, vigas, placas, tubos, dutos, cantoneiras, telas, tirantes, vergalhões, cordoalhas, cimento, concreto, massas e tijolos refratários, baldes plásticos, parte e peças de veículos utilizados nas minas, refeições para funcionários, etc, também não geram direito a crédito.

Pelos mesmos motivos, os fretes contratados para movimentação do minério do local de extração para a indústria não atendem ao conceito de insumos utilizados na fabricação de bens e, portanto, não foram aceitos, pois, apesar de compor o custo para fins contábeis e fiscais, no caso em apreço, não gera direito a crédito das contribuições por falta de base legal.

Quando o legislador admitiu a possibilidade de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, a serem deduzidos dos valores apurados mensalmente dessas contribuições, nos casos em que não se referem a insumos consumidos ou aplicados na produção de bens e produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, ele o fez de forma expressa, a exemplo dos créditos oriundos de gastos efetuados com: a) combustíveis e lubrificantes; b) energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica; c) aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pago a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa d) valor das contraprestações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno porte (Simples); e) edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresas; f) armazenagem de mercadorias e frete na operação de venda. (arts. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003)

Conforme foi apurado por esta auditoria fiscal, a referida operação refere-se a frete contratado para transporte interno de produtos inacabados, no caso, o minério. Logo, não se tratando de despesas com fretes utilizados no transporte de insumos adquiridos para fabricação de bens destinados à venda e nem de fretes nas operações de vendas desses bens diretamente ao adquirente (comprador), referidas despesas não geram direito à apuração de créditos a serem descontados das mencionadas contribuições.

O entendimento da Coordenação do Sistema de Tributação (Cosit) é que não se pode qualificar como insumo qualquer despesa ou custo necessário à atividade da empresa. Além disso, consideram-se insumos apenas as despesas com serviços aplicados diretamente na produção de bem ou serviço destinado à venda. Leia-se, a esse respeito, as ementas da Solução de Divergência Cosit nº 17, de 2008, e da Solução de Divergência Cosit nº 24, de 2008:

(...)

No regime não cumulativo das contribuições, o conceito jurídico de insumo deve ser mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda. O julgamento do REsp 1.221.170/STJ, em sede de recurso repetitivo, confirmou a posição intermediária criada na jurisprudência deste Conselho e, em razão do disposto no Art. 98 de seu regimento interno, tem aplicação obrigatória.

No mencionado julgamento, o Superior Tribunal de Justiça determinou expressamente a ilegalidade das IN SRF 247/02 e IN SRF 404/04, que limitavam a hipótese de aproveitamento de crédito de Pis e Cofins não-cumulativos aos casos em que os dispêndios eram realizados nas aquisições de bens que sofriam desgaste e eram utilizados somente e diretamente na produção.

Dentro dessas premissas, o posicionamento adotado pela fiscalização e pela DRJ, conforme destaques acima colacionados, estão em dissonância com o conceito contemporâneo que obrigatoriamente deve ser aplicado por este colegiado.

Em respeito aos princípios constitucionais processuais, para melhor solução da lide, nos parâmetros atuais de jurisprudência deste Conselho no julgamento dessa matéria, é imperioso oportunizar que a fiscalização identifique dentre os produtos e serviços que estão sendo pleiteados, a relevância e/ou essencialidade, na perspectiva da fase do processo produtivo, bem como das atividades desempenhadas pela empresa.

Analisar a matéria sem oportunizar à fiscalização revisar o seu ato, pode equivaler à aplicação da ilegal exigência constante nas mencionadas instruções normativas e pode configurar a não observância dos entendimentos firmados no julgamento do REsp 1.221.170/STJ. Diante do voto vencedor da Ministra Regina Helena Costa, cadastrado sob o n.º 779 no sistema dos julgamentos repetitivos, o voto vencedor fixou as seguintes teses:

“É ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não cumulatividade da contribuição ao PIS e à Cofins, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.” “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.”

Ou seja, para fins jurídicos de aproveitamento de crédito e interpretação do conceito de insumos, somente o voto vencedor que fixou as teses é o voto que pode ser levado em consideração na leitura do Acórdão do REsp 1.221.170/STJ.

Ancorada nas Leis 10.833/03 e 10.637/02, a matéria do aproveitamento de créditos de PIS e COFINS apurados no regime não-cumulativo vai além do conceito jurídico de insumos,

razão pela qual é necessário abordar os grupos de glosas de forma separada e específica, com base na legislação e nos precedentes administrativos fiscais e judiciais mencionados.

Por terem sido realizados antes da emissão do Parecer Normativo COSIT nº 5, de 17 de dezembro de 2018 e Súmula Carf 189, tanto o acórdão recorrido, quanto o Recurso Voluntário, não trataram do conceito contemporâneo de insumo e, portanto, não consideraram qual seria a relevância, essencialidade e singularidade dos dispêndios com a atividade econômica da empresa.

Conforme interpretação sistêmica do que foi disposto nos artigos 16, §6.º e 29 do Decreto 70.235/72, Art. 2.º, caput, inciso XII e Art. 38 e 64 da Lei 9.784/99, Art. 112, 113, 142 e 149 do CTN, a verdade material deve ser buscada no processo administrativo fiscal.

Diante do exposto, em observação ao princípio da verdade material, vota-se para CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA, com o objetivo de que:

1. Que a unidade preparadora intime a Recorrente, caso entenda necessário, em prazo razoável, não inferior a 60 dias, a apresentar a escrita fiscal e os documentos comprobatórios (notas fiscais, contratos etc.);
2. Que a unidade preparadora intime a Recorrente a apresentar em prazo razoável, não inferior a 60 dias, laudo detalhado sobre as atividades realizadas dentro da empresa, com o intuito de comprovar de forma conclusiva e detalhada a essencialidade e relevância dos dispêndios que serviram de base para tomada de crédito, entendendo serem estes, imprescindíveis e importantes, no seu processo produtivo, nos moldes do RESP 1.221.170 STJ e nota SEI/PGFN 63/2018;
3. A Unidade Preparadora também deverá apresentar novo Relatório Fiscal, para o qual deverá considerar, além dos Laudos/Pareceres Técnicos entregue pelo Recorrente, também o mesmo REsp 1.221.170 STJ e Nota SEI/PGFN 63/2018;
4. Deverá a Unidade Preparadora também se manifestar acerca dos efeitos da decisão proferida pelo STF no julgamento do Tema nº 244 que trata do RE nº 599.316/SC nas glosas relativas a depreciação e amortização de bens do ativo imobilizado adquiridos antes de 1º.5.2004.

Após cumpridas estas etapas, o contribuinte deve ser novamente cientificado do resultado conclusivo pela Fiscalização, diante o que se pretende com esta diligência. Sendo imperioso que se dê total transparência quanto aos dispêndios que permaneceram glosados, bem como aqueles que à luz do conceito contemporâneo de insumos, vierem a serem revertidos.

Cumpridas as providências indicadas, deve o processo retornar ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF para prosseguimento do julgamento.

É o meu voto.

Assinado Digitalmente

Flávia Sales Campos Vale