



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo nº** 12585.000383/2010-51  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** **3301-007.343 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 17 de dezembro de 2019  
**Recorrente** VOTORANTIM METAIS S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2009

**REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.**

São insumos, para efeitos do inciso II do artigo 3º da lei nº 10.637/2002, todos os bens e serviços essenciais ao processo produtivo e à prestação de serviços para a obtenção da receita objeto da atividade econômica do seu adquirente, empregados direta ou indiretamente no processo produtivo e cuja subtração implique a impossibilidade de realização do processo produtivo ou da prestação do serviço, comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica.

**REGIME NÃO-CUMULATIVO. UTILIZAÇÃO DE CRÉDITOS.**

As despesas referentes a Chapas, Placas (e sua montagem), Tubos, Dutos, Telas, Tirantes, Cordoalhas, Cimento, Concreto, Massas e tijolos refratários, Bactericidas para água, Finos cal carbureto, Cavilha, Dinamite, detonadores e Cordéis, Tecido Filtrante e Lona, Correias Transportadoras, Coque, Virola, Sulfato CU, Areia lavada, Pallets e Baldes Redondos, Tambor e Tampa removível, Carvão Ativado, Fosfato Monoamônico, Diluente, Manta e Saco Diafragma, Sistema de vedação Resfriador Minério, Raspadores, Válvula Borboleta, Dente Cambiável, Eixos, Mangueira Hidráulica, Mangueira Bazuca, SILICA, Espoleta, Transmissão Completa 56012155 Dana, Ponta e Lâmina de escavadeira, Caçamba, Hastes, Bit e Punho, Mandíbula Metso Minerais, Elemento; Milani/DES, Grelha de Sustentação, Junta, Rolamento, Rotor ASTM, Espelho; Delta, Anel.Metso Minerais, Pasta Eletrolítica, Bolas de Aço, Outros insumos (soda caustica, cyanex, barilha leve, peróxido, ácido sulfúrico, permanganato e perlita), Rolete, Peças de manutenção, Chave Trifásica, Inversor de frequência e Chave WEG, Motores elétricos, Lubrificantes, Equipamentos de proteção individual, as despesas com limpeza e conservação, aquisição de óleo diesel, projetos geotécnicos em geral, terraplanagem, prospecção, sondagem fretes de venda e os fretes na aquisição de insumos, frete de insumos entre estabelecimentos da recorrente, créditos extemporâneos, as despesas de contraprestação de arrendamento mercantil, as despesas com mão de obra para manutenção de máquinas e equipamentos e locação de equipamentos para o processo produtivo, manutenção de máquinas e equipamentos e energia elétrica conferem direito a créditos da Cofins e da

Contribuição para o PIS se essas despesas são comprovadamente essenciais ao processo produtivo do contribuinte.

#### JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício (Súmula CARF no. 108, Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, dar parcial provimento para afastar as glosas referentes à Chapas, Placas (e sua montagem), Tubos, Dutos, Telas, Tirantes, Cordoalhas, Cimento, Concreto, Massas e tijolos refratários, Bactericidas para água, Finos cal carbureto, Cavilha, Dinamite, detonadores e Cordéis, Tecido Filtrante e Lona, Correias Transportadoras, Coque, Virola, Sulfato CU, Areia lavada, Pallets e Baldes Redondos, Tambor e Tampa removível, Carvão Ativado, Fosfato Monoamônico, Diluente, Manta e Saco Diafragma, Sistema de vedação Resfriador Minério, Raspadores, Válvula Borboleta, Dente Cambiável, Eixos, Mangueira Hidráulica, Mangueira Bazuca, SILICA, Espoleta, Transmissão Completa 56012155 Dana, Ponta e Lâmina de escavadeira, Caçamba, Hastes, Bit e Punho, Mandíbula Metso Minerais, Elemento; Milani/DES, Grelha de Sustentação, Junta, Rolamento, Rotor ASTM, Espelho; Delta, Anel. Metso Minerais, Pasta Eletrolítica, Bolas de Aço, Outros insumos (soda caustica, cyanex, barilha leve, peróxido, ácido sulfúrico, permanganato e perlita), Rolete, Peças de manutenção, Chave Trifásica, Inversor de frequência e Chave WEG, Motores elétricos, Lubrificantes, Equipamentos de proteção individual. despesas com limpeza e conservação, aquisição de óleo diesel, projetos geotécnicos em geral, terraplanagem, prospecção, sondagem fretes de venda e os fretes na aquisição de insumos, frete de insumos entre estabelecimentos da recorrente, créditos extemporâneos, despesas de contraprestação de arrendamento mercantil, despesas com mão de obra para manutenção de máquinas e equipamentos e locação de equipamentos para o processo produtivo, manutenção de máquinas e equipamentos e energia elétrica. Vencidos os Conselheiros Marcelo Costa Marques D'Oliveira, Ari Vendramini, Salvador Candido Brandão Junior e Semiramis de Oliveira Duro, que votaram por negar provimento para o óleo diesel, em razão da tributação monofásica.

(assinado digitalmente)  
Winderley Morais Pereira - Presidente

(assinado digitalmente)  
Liziane Angelotti Meira – Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques D Oliveira, Ari Vendramini, Salvador Candido Brandao Junior, Marco Antonio Marinho Nunes, Semiramis de Oliveira Duro, Valcir Gassen e Winderley Morais Pereira (Presidente).

Fl. 3 do Acórdão n.º 3301-007.343 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 12585.000383/2010-51

## Relatório

Visando à elucidação do caso, adoto e cito o relatório do constante da decisão recorrida, Acórdão no. **10-050.967 - 2ª Turma da DRJ/POA** (fls 2906/2928):

Para a análise de pedidos de ressarcimento e compensações apresentados pelo contribuinte foram abertos Mandados de Procedimentos Fiscais (MPF-D e MPF-F).

O contribuinte foi então intimado a apresentar vasta documentação fiscal e contábil (fls. 1.440 a 1.452) 1 : planilhas discriminando cada item que compõem a base de cálculo de apuração dos seus créditos; planilhas com nome e CNPJ dos seus fornecedores, e com os números das notas fiscais, datas, CFOPs, descrição dos bens e valores; planilha com as vendas realizadas com nome e CNPJ dos clientes, número das notas fiscais, datas, CFOPs, descrição dos produtos vendidos e valores; descrição e detalhamento de itens do seu processo produtivo; notas fiscais de determinadas aquisições e despesas; explicação sobre operações na modalidade de drawback e quais produtos adquiridos nesse regime; identificar receitas lançadas para determinados CFOPs; explicação sobre a rubrica “serviços utilizados como insumos”; comprovação de despesas com energia elétrica; esclarecimentos sobre as rubricas “armazenagem e frete na operação de venda” e “créditos extemporâneos”; explicação como determinados elementos participam e integram o produto final industrializado da empresa; apresentação dos atos concessórios do regime especial de Drawback; comprovação das despesas de contra-prestações de arrendamento mercantil; relação de todos os produtos comercializados; relação e explicação de qual a destinação dos resíduos oriundos do seu processo produtivo; entre outros.

Em consequência do solicitado nas intimações, dos documentos apresentados pelo contribuinte e das conclusões feitas pela fiscalização, foram juntados aos autos: Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais - DACONs (fls. 1.120 a 1.427); relação de débitos declarados em DCTF (fls. 1.428 a 1.429); descrição do processo produtivo da empresa às fls. 1.452 a 1.484; algumas respostas específicas ao solicitado nas intimações (fls. 1.485 a 1.514); notas fiscais de energia elétrica (fls. 1.515 a 1.542); planilhas com as despesas com energia elétrica (fls. 1.543 a 1.549); planilha com encargos de edificações e benfeitorias (fls. 1.550 a 1.552); bens utilizados como insumos pelo contribuinte que foram glosados (fls. 1.553 a 2.190); planilhas relativas ao DACON na versão do contribuinte e na versão da Eqaud 2 (fls. 2.191 a 2.214); descrição de Fichas do DACON (fls. 2.215 a 2.226, 2.270 a 2.281); entre outros.

O Termo de Verificação Fiscal com as conclusões da auditoria fiscal se encontra às fls. 2.239 a 2.247, e apontou uma série de glosas a que o contribuinte estaria sujeito.

Essas glosas corresponderiam à falta de comprovações ou utilização indevida de créditos por impedimento legal, entre os quais: **a)** Glosas parciais – de valores que o contribuinte havia denominado de “bens utilizados como insumos”, “serviços utilizados como insumo”, “despesas de armazenagem e fretes na operação de venda”, “energia elétrica”; **b)** Exclusão total – de valores que o contribuinte havia denominado de “encargos de amortização de edificações e benfeitorias”; “ajustes positivos de créditos de PIS e de Cofins”; e “despesas de contraprestação de arrendamento mercantil”.

Dessa forma, com base nas glosas efetuadas pela fiscalização, e diante da insuficiência de recolhimento das contribuições para o **período de apuração de abril de 2009**, o contribuinte acabou sendo autuado num montante de crédito tributário correspondente a R\$ 7.052.898,42 (R\$ 5.688.796,15 de Cofins e R\$ 1.364.102,26 de PIS), conforme se verifica nos Autos de Infração lavrados às fls. 2.248 a 2.267.

O contribuinte apresentou, em 06/12/2012, tempestivamente de acordo com o ateste da DRF à fl. 2.814, a **impugnação** das fls. 2.286 a 2.358, fazendo, **em síntese**, as seguintes alegações:

Preliminarmente:

- QUE estaria discutindo os créditos glosados nos processos administrativos relativos aos pedidos de ressarcimento de nº 12585.0000386/2010-95, 12585.000383/2010-51, 12585.000387/2010-30, 12585.000384/2010-04, 12585.000388/2010-84 e 12585.000385/2010-41. Desta forma, requer que seja feito o julgamento de forma conjunta evitando decisões conflitantes.

- QUE existe nulidade do trabalho fiscal, pois nenhum lançamento pode ser feito com base em mera suspeita, devendo o Auditor-Fiscal comprovar cabalmente os fatos objetivados no lançamento tributário. Diz que a jurisprudência administrativa é uníssona em reconhecer a invalidade de atos administrativos que não contêm a devida motivação, implicando prejuízo ao direito da ampla defesa. Afirma que a justificativa das glosas não consta dos Autos de Infração. Ainda que caiba ao sujeito passivo a comprovação do direito creditório, incumbe ao agente fiscal proceder à investigação mínima dos fatos.

- QUE a fiscalização faz referência a Soluções de Consulta e de Divergência que não são adequadas para justificar as glosas realizadas, tampouco para desincumbir o fisco de seu ônus da prova.

Do Direito:

- QUE no regime não-cumulativo se tem direito aos créditos das contribuições de PIS e de Cofins. Realça algumas premissas como o fato de ter sido a legislação ordinária, e não a Constituição Federal, que delineou a não-cumulatividade dessas contribuições. Entende que a não-cumulatividade das contribuições não se identifica com a do IPI e do ICMS. Comenta decisão judicial (ISS) que afirma que a relação de itens que dá direito a créditos é taxativa, mas que isso não inibe um sentido mais amplo e compreensivo. Questiona o conceito de insumo regulamento através da Instrução Normativa SRF nº 247/2002, pois estaria importando conceitos da legislação do IPI, concluindo inexistir amparo legal para as Instruções Normativas nº 247/02 e 404/04. Discorre sobre o significado da palavra “insumo”, defendendo uma abrangência muito maior do que a dada pela Receita Federal. Menciona como critério seguro o do custo de absorção para apuração do Lucro Real, refletido no Regulamento do Imposto de Renda. Traz o Acórdão do CARF de nº 3202-00226, onde se diria que o conceito de insumo para a não-cumulatividade do PIS e da Cofins se daria nos termos da legislação do IRPJ.

- QUE da falta de compreensão do seu processo produtivo se originaram as glosas efetuadas. Diz que as etapas de pesquisa, explosão, beneficiamento e flotação são etapas que não podem ser analisadas isoladamente. Discorre sobre o seu processo produtivo.

- QUE sobre os denominados “bens e serviços utilizados como insumos no processo produtivo” relaciona uma série de itens que defende serem importantes na sua atividade: chapas; placas (e sua montagem); tubos; dutos; telas; tirantes; cordoalhas; cimento; concreto; massas e tijolos refratários; bactericidas para água; finos cal carbureto; cavilha; dinamite, detonadores e cordéis; tecido filtrante e lona; correias transportadoras; coque; virola; sulfato CU; areia lavada; páletes e baldes redondos; tambor e tampa removível; carvão ativado; fostato monoamônico; diluente; manta e saco de diafragma; sistema de vedação – resfriador minério; raspadores; válvula borboleta; dente cambiável; eixos; mangueira bazuca; sílica; espoleta; ponta e lâmina de escavadeira; hastes, bit e punho; mandíbula metso minerais; elemento Milani/DES; grelha de sustentação; junta; rolamento; rotor ASTM; espelho, Delta; Anel metso minerais; pasta eletrolítica; bolas de aço; rolete; peças de manutenção (chave trifásica); inversor de frequência e chave WEG; motores elétricos; e equipamentos de proteção individual.

- QUE não se creditou de despesas relativas à vale-transporte, vale-refeição, ou alimentação e fardamento ou uniforme.
- QUE despesas relacionadas à segurança patrimonial da fábrica; a sua limpeza e conservação; ao transporte de funcionários; com a mão-de-obra para manutenção das máquinas e equipamentos; locação de equipamentos; inspeções técnicas são todos necessárias para a sua atividade.
- QUE as peças de reposição de máquinas e de equipamentos, assim como os combustíveis e lubrificantes necessários para o seu funcionamento são passíveis de creditamento.
- QUE os dispêndios com o processo de limpeza é indispensável para o bom andamento da sua produção, pois os ambientes de trabalho precisam estar livres de qualquer lixo ou resíduo.
- QUE a elaboração de projetos geotécnicos em geral, como terraplanagem, prospecção e sondagem possuem papel efetivo na sua produção.
- QUE sobre os fretes de venda e os fretes na aquisição de insumos deve ser reconhecido o seu direito ao crédito por via reflexa de tudo que já foi apresentado na impugnação (amplitude do conceito de insumo). Considerou a fiscalização que as despesas efetuadas com fretes contratados para transporte de minério dentro do próprio estabelecimento não geram direito à apuração de créditos. Diz que os valores glosados não se referiam somente ao transporte de insumos realizados dentro do estabelecimento, mas sim a duas situações distintas: fretes para transportar insumos utilizados em sua produção adquiridos de terceiros (cita um exemplo de um contrato com a empresa PLMD); e custo do transporte do ácido sulfúrico para as fábricas de fertilizantes e usinas de álcool, o qual diz se enquadrar no inciso IX, do art. 3º, e inciso II, do art 15, da Lei nº 10.833/03.
- QUE sobre o frete entre os estabelecimentos da impugnante relativo ao transporte de insumos, afirma que o CARF teria se posicionado favoravelmente à inclusão do frete interno de produtos em fabricação no cálculo de créditos das contribuições.
- QUE sobre os créditos referentes à energia elétrica ocorreu glosa parcial devido à não comprovação por parte do contribuinte das despesas. Dessa forma, diz anexar em sua defesa todas as suas notas fiscais relativas às despesas incorridas que foram glosadas pela fiscalização.
- QUE a fiscalização, no tocante aos créditos apropriados em período diverso daquele em que verificada a respectiva aquisição, sob a alegação de que o pedido de ressarcimento se refere a cada um dos trimestres calendários, e que vários itens considerados pelo contribuinte se referiam a períodos anteriores, concluiu que não poderiam ser considerados no cálculo do crédito do período sob análise. Argumenta que o crédito não utilizado no período competente pode ser aproveitado em períodos subsequentes. Diz inexistir dispositivo legal que impeça que o crédito não apropriado num período seja nos meses seguintes, e que a legislação não condiciona o aproveitamento de créditos extemporâneos à prévia retificação de declarações (DACON/DCTF). Entende que desde que respeitado o prazo de 5 anos, pode o contribuinte aproveitar o crédito extemporâneo das contribuições em apreso, independentemente da retificação de suas declarações.
- QUE não teria comprovado as despesas de contraprestação de arrendamento mercantil. Ao ver as suas planilhas, confessa que equivocadamente lançou sob essa rubrica valores relativos a outras despesas. Anexa a sua defesa retificação das fichas 6/A e 16/A dos meses de janeiro a maio de 2009, relativos ao DAICON. Entende que as glosas em foco se devem ao equívoco mencionado. Apresenta novos valores apurados como despesas

de arrendamento mercantil, conforme tabela da fl. 2.352, e que seriam no montante de R\$ 933.790,49, e não de R\$ 3.442.339,84, conforme constava anteriormente.

- QUE é descabido os juros de mora e a multa de ofício, pois agiu em cumprimento a práticas reiteradas, que são verdadeiras normas complementares das leis tributárias, não se podendo impor penalidades nos termos do inciso III, do art. 100, do CTN, citando também a aliena “a”, do inciso II, do art. 76, da Lei nº 4.502/64. Diz que o STJ se pronunciou que quando o contribuinte age de boa-fé em conformidade com a posição admitida pela Administração Pública, não podem lhe ser exigidos juros e multa sobre o crédito tributário.

POR FIM, entende que resta evidente a falta do necessário amparo legal aos Autos de Infração impugnados, razão pela qual requer o recebimento e o provimento de sua defesa, para o fim de que sejam declarados nulos os Autos de Infração, bem assim em razão da falta de investigação suficiente dos fatos que deram ensejo à glosa fiscal ora combatida. Caso assim não se entenda, requer que seja determinado o cancelamento da exigência fiscal impugnada, em virtude da improcedência das glosas de créditos, com a conseqüente homologação das respectivas compensações efetuadas a esse título.

POR FIM, ainda, se mesmo assim mantida a exigência fiscal, deve ser afastada a aplicação de juros e multa sobre o correspondente crédito tributário, na forma do § único, do art. 100, do CTN, e da alínea “a”, do inciso II, do art. 76, da Lei nº 4.502/64, ou, então, deve ser afastada a incidência dos juros de mora sobre os valores das multas, pois a lei somente prescreveria a aplicação do referidos encargos sobre as multas isoladas. Comenta que o §3º, do art. 61, da Lei nº 9.430/96, somente autorizaria a incidência de juros sobre débitos “decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal”, sendo que os § 1º e 2º tratam minuciosamente do cálculo das multas sem prescrever a incidência de juros sobre elas. Diz que em decorrência do art. 3º, do CTN, as multas não possuem natureza jurídica de tributo ou contribuição. Defende que não cabe a aplicação do art. 61 da lei nº 9.430/96, mencionando também o art. 43, dessa mesma lei.

Complementa que em virtude das glosas dos créditos apurados, que ensejaram as autuações ora impugnadas, estarem sendo discutidos nos autos de outros processos administrativos (aqueles que correspondem aos pedidos de ressarcimento dos créditos), requer que sejam os processos reunidos para julgamento de forma conjunta, evitando-se, assim, decisões conflitantes em favor do impugnante.

Diz, também, que para provar os fatos expostos, protesta por todas as provas em direito admitidas, tais como a juntada de documentos e a realização de diligências.

FINALMENTE, informa que a matéria objeto de sua impugnação não foi submetida à apreciação judicial.

Encaminhado o processo para julgamento da DRJ, entendeu por bem a 2ª Turma da DRJ/POA de retornar os autos em diligência, conforme decidido através da Resolução nº 10- 000.537 (fls. 2.828 a 2.830). A fiscalização havia glosado despesas com energia elétrica e com a contraprestação de arrendamento mercantil, diante do fato de que o contribuinte durante o procedimento fiscalizatório não ter apresentado a comprovação de tais dispêndios. Porém, quando da impugnação, afirma o contribuinte que estaria apresentado esses documentos, assim como também corrigindo informações que havia equivocadamente apresentado. Dessa forma, encaminhou-se o processo de volta para a DRF para verificar os documentos e as explicações trazidas pelo impugnante.

E se tendo procedência essas alegações, que fosse demonstrado quais os valores que por ventura seriam cancelados das glosas efetuadas, mês a mês, e suas conseqüências nos Autos de Infração em litígio.

Realizada a diligência pela DRF, elaborou-se a Informação Fiscal das fls. 2.875 a 2.877, a qual analisou os documentos apresentados pelo contribuinte na impugnação, e apurou novos valores referentes aos créditos, com reflexos no período de apuração de abril de 2009 de acordo com a tabela da fl. 2.877.

Dada ciência ao contribuinte da diligência realizada em 08/04/2014, com decurso de prazo em 19/04/2014 (fls. 2.878/2.879), apresentou o mesmo, em 08/05/2014, complemento de sua defesa às fls. 2.882 a 2.885, onde alega:

- QUE conforme o relatório fiscal teriam sido aceitas todas as notas fiscais relativas às **despesas de energia elétrica** com exceção das notas fiscais de nº 9.576 e 4.980, que não foram localizadas e, portanto, não apresentadas nem quando do procedimento fiscalizatório, nem quando da diligência realizada. Tendo localizado somente agora esses documentos, anexa as mesmas em sua manifestação, entendendo que deverão ser consideradas na reapuração elaborada pela autoridade fiscal.

- QUE no tocante às despesas de contraprestação de arrendamento mercantil, observa-se que a autoridade fiscal teria considerado os valores lançados pelo impugnante em seu Livro Razão e em seu DACON retificador. Porém, deixou de se manifestar sobre documentos apresentados para os meses de maio e novembro de 2009. Essas despesas teriam sido devidamente comprovadas e rateadas entre as sociedades do grupo.

- QUE é necessária a revisão das tabelas de glosa fiscal, citando o caso de despesas de armazenagem e de fretes, constante na linha 7, da Ficha 06A/16A (fl. 2.838).

POR FIM, requer (i) o recebimento das notas fiscais de nº 9.576 e 4.980, em complemento aos documentos anteriormente apresentados, para a comprovação das despesas de energia elétrica; (ii) a apreciação dos documentos referentes a maio e novembro de 2009, no que concerne às despesas de contraprestação de arrendamento mercantil; e (iii) a revisão das tabelas de glosa, em virtude dos ajustes relativos aos itens anteriores, bem como em decorrência da validação, pela diligência fiscal dos valores informados no DACON retificador.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre, no **10-050.967 - 2ª Turma da DRJ/POA**, considerou a manifestação de inconformidade procedente em parte, com a seguinte ementa:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/04/2009

REUNIÃO DE PROCESSOS PARA JULGAMENTO CONJUNTO.

INEXISTÊNCIA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL DE NORMA OBRIGANDO TAL PROCEDIMENTO. Inexiste no âmbito do Processo Administrativo Fiscal Federal norma que torne obrigatório o julgamento conjunto de processos relativos ao mesmo contribuinte, ainda que guardem relação de conexão.

DESPESAS FORA DO CONCEITO DE INSUMOS.

Existe vedação legal para o creditamento de despesas que não podem ser caracterizadas como insumos dentro da sistemática de apuração de créditos pela não-cumulatividade.

BASE DE CÁLCULO. RECEITA, E NÃO O LUCRO.

A base de cálculo do PIS e da Cofins determinada constitucionalmente é a receita obtida pela pessoa jurídica, e não o lucro.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.

Não compete à autoridade administrativa apreciar arguições de inconstitucionalidade ou de ilegalidade de norma legitimamente inserida no ordenamento jurídico-administrativo, cabendo tal controle ao Poder Judiciário.

MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA. APLICAÇÃO.

A multa de ofício é uma penalidade pecuniária aplicada em função da infração cometida, conforme previsto pela legislação (Inciso I, art. 44, Lei nº 9.430/96). Da mesma forma, o pagamento não realizado no vencimento tem a aplicação de juros de mora como bem dispõe o art. 61 dessa mesma lei.

**JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC.**

Cobram-se juros de mora sobre a multa de ofício equivalentes à taxa do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – Selic – por expressa previsão legal.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/04/2009 a 30/04/2009  
**REUNIÃO DE PROCESSOS PARA JULGAMENTO CONJUNTO.**

**INEXISTÊNCIA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL DE NORMA OBRIGANDO TAL PROCEDIMENTO.** Inexiste no âmbito do Processo Administrativo Fiscal Federal norma que torne obrigatório o julgamento conjunto de processos relativos ao mesmo contribuinte, ainda que guardem relação de conexão.

**DESPESAS FORA DO CONCEITO DE INSUMOS.**

Existe vedação legal para o creditamento de despesas que não podem ser caracterizadas como insumos dentro da sistemática de apuração de créditos pela não-cumulatividade.

**BASE DE CÁLCULO. RECEITA, E NÃO O LUCRO.**

A base de cálculo do PIS e da Cofins determinada constitucionalmente é a receita obtida pela pessoa jurídica, e não o lucro.

**INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.**

Não compete à autoridade administrativa apreciar arguições de inconstitucionalidade ou de ilegalidade de norma legitimamente inserida no ordenamento jurídico-administrativo, cabendo tal controle ao Poder Judiciário.

**MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA. APLICAÇÃO.**

A multa de ofício é uma penalidade pecuniária aplicada em função da infração cometida, conforme previsto pela legislação (Inciso I, art. 44, Lei nº 9.430/96). Da mesma forma, o pagamento não realizado no vencimento tem a aplicação de juros de mora como bem dispõe o art. 61 dessa mesma lei.

**JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC.**

Cobram-se juros de mora sobre a multa de ofício equivalentes à taxa do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – Selic – por expressa previsão legal.

Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte

No recurso voluntário (fls 2939/3016), a Recorrente corrobora os argumentos da manifestação de inconformidade apresentada à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Porto Alegre, dentre os quais destaco:

1. A solicitação de reunião dos processos administrativos no 12585.000383/2010-51 (COFINS - 1º trimestre de 2009); no. 12585.000386/2010-95 (Contribuição ao PIS - 1º trimestre de 2009); no. 12585.000384/2010- 04 (COFINS - 2º trimestre de 2009); no. 12585.000387/2010-30 (Contribuição ao PIS - 2º trimestre de 2009); n. 12585.000385/2010-41 (COFINS - 3º trimestre de 2009); no. 12585.000388/2010-84 (Contribuição ao PIS - 3º trimestre de 2009); no. 10665.901716/2012- 16 (COFINS - 4º trimestre de 2009); e no. 10665.901715/2012-63 (Contribuição ao PIS - 4º trimestre de 2009). A Recorrente argumentou que, apesar desse pedido ter sido negado na decisão de piso, todos esses processos versam sobre as mesmas glosas dos créditos da Contribuição ao PIS e da COFINS apurados sob o regime não-cumulativo, no período compreendido entre o 1º e o 4º trimestre de 2009

2. O regime não cumulativo das contribuições sociais incidentes sobre a receita e o conceito sobre o insumo. Matéria que deve ser revista em decorrência da recente decisão do Superior Tribunal de Justiça Recurso Especial n.º 1.221.170/PR, com efeito, repetitivo, que vincula este Tribunal, nos termos do art. 62, § 2º, do RICARF.
3. O processo produtivo da Recorrente e os respectivos insumos. Há uma extensa lista de insumos indicada e explicada às folhas 2967/2970. Esse ponto deve ser reanalisado face ao entendimento atual consolidado na decisão do STJ.

Esta Turma, por meio da Resolução n.º 3301000.246– 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária (fls. 3039/3056), determinou, por meio de diligência, que a autoridade preparadora tomasse as seguintes providências:

Diante do exposto, há que se baixar o processo em diligência para que a unidade de origem **intime o sujeito passivo à apresentação do laudo técnico referenciado pelo mesmo**, apresentando a fiscalização, posteriormente, as considerações que entender pertinentes em vista da essencialidade dos serviços e produtos que a interessada utilizou como base para o creditamento das contribuições em evidência.

Ainda, importa que a autoridade fiscal também se manifeste quanto ao erro de cálculo na apuração realizada após a diligência fiscal, com respeito ao qual a suplicante ressalta que, *"não obstante a recorrente tenha destacado a necessidade de revisão das novas tabelas de glosas à luz dos créditos e procedimentos reconhecidos pela diligência realizada, o v. acórdão simplesmente ignorou tal manifestação, endossando integralmente o resultado apurado após a referida diligência"* (notar o exemplo em que a recorrente cita o demonstrativo referente a janeiro de 2009 ficha 06A/16A, linha 07 despesas de armazenagem, onde a fiscalização manteve a glosa apesar de ter acolhido a retificação realizada pela recorrente). Tal é objeto do pedido da demandante que requer seja *"sanado o vício em questão para que seja determinada a reapuração do montante de créditos glosados, com o consequente reajuste da planilha constante às fls. 2838/2849 e nova apuração às fls. 2874"*.

A Recorrente juntou extensa documentação às fls. 3089/8006, dentre os quais minuciosos laudos técnicos, carta de apresentação e fases da mineração, resumo consolidado das operações, demonstração analítica das operações, demonstração da relevância da amostragem, amostragem documental das operações (fls. 3085/3458).

Às fls. 8016/8020, encontra-se a Informação Fiscal, cuja proposta é manter o conceito de insumo constante da Autuação e também que supostos erros de cálculo deverão ser corrigidos em pedidos de ressarcimento, sem reflexos no crédito tributário lançado.

Mediante a Resolução n.º 3301001.011– 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária (fls. 8042/8053), esta Turma determinou a conversão do julgamento do recurso em diligência à Unidade de Origem, para que seja redistribuído a esta conselheira, Liziane Angelotti Meira (relatora), os Processos Administrativos **12585.000383/2010-51**, **12585.000386/2010-95**, **12585.000384/2010-04** e **12585.000385/2010-41** para julgamento em conjunto, em razão da conexão processual.

Dessa forma, estão sendo julgados na presente sessão os seguintes processos:

- 19515.721733/2012-51 (COFINS abril de 2009);

- 12585.000383/2010-51 (COFINS - 1º trimestre de 2009);
- 12585.000386/2010-95 (Contribuição ao PIS - 1º trimestre de 2009);
- 12585.000384/2010- 04 (COFINS - 2º trimestre de 2009);
- 12585.000385/2010-41 (COFINS - 3º trimestre de 2009);

Os processos são bastante similares. Como se verifica, os tributos são Cofins e Contribuição ao PIS do ano de 2009. A diferença é o período de apuração e, em alguns deles, há uma ou outra glosa a menos. Por isso, o presente relatório, apesar de se referir especificamente ao processo 19515.721733/2012-51, será também utilizado para os demais. Da mesma forma, o voto e o dispositivo são idênticos para todos os cinco processos.

É o relatório.

## **Voto**

### **I - Preliminares**

#### **1. Reunião dos Processos Administrativos**

Inicialmente, a Recorrente solicitou julgamento conjunto dos processos administrativos no 12585.000383/2010-51 (COFINS - 1º trimestre de 2009); no. 12585.000386/2010-95 (Contribuição ao PIS - 1º trimestre de 2009); no. 12585.000384/2010-04 (COFINS - 2º trimestre de 2009); no. 12585.000387/2010-30 (Contribuição ao PIS - 2º trimestre de 2009); n. 12585.000385/2010-41 (COFINS - 3º trimestre de 2009); no. 12585.000388/2010-84 (Contribuição ao PIS - 3º trimestre de 2009); no. 10665.901716/2012-16 (COFINS - 4º trimestre de 2009); e no. 10665.901715/2012-63 (Contribuição ao PIS - 4º trimestre de 2009). A Recorrente argumentou que, apesar desse pedido ter sido negado na decisão de piso, todos esses processos versam sobre as mesmas glosas dos créditos da Contribuição ao PIS e da COFINS apurados sob o regime não-cumulativo, no período compreendido entre o 1º e o 4º trimestre de 2009

A solicitação foi atendida em relação aos cinco processos que se encontravam neste CARF na data da Resolução nº 3301-001.011, de 29 de novembro de 2018, de modo que os processos nº 19515.721733/2012-51 (COFINS abril de 2009), 12585.000383/2010-51 (COFINS - 1º trimestre de 2009); 12585.000386/2010-95 (Contribuição ao PIS - 1º trimestre de 2009); 12585.000384/2010- 04 (COFINS - 2º trimestre de 2009) e 12585.000385/2010-41 (COFINS - 3º trimestre de 2009) estão sendo julgados nesta sessão.

#### **2. A nulidade do trabalho fiscal: ausência de motivação**

A Recorrente requereu a nulidade de todo o trabalho fiscal sob o argumento de que houve afronta aos dispositivos e princípios que regem o processo administrativo fiscal federal, especialmente pela falta de motivação e pela fundamentação precária para lastrear as glosas efetuadas e permitir o pleno exercício do direito de defesa.

Contudo, observamos que nem o despacho decisório, nem a informação fiscal, nem a decisão de piso estão eivados da nulidade aventada. Ademais, as peças de defesa - Impugnação e Recurso Voluntário - foram elaboradas com aprofundamento nas questões de fato e de direito, próprias de quem tem conhecimento exato das acusações que lhes são imputadas. Não há se falar em impossibilidade de se compreender a infração imputada que comprometeria o pleno exercício do direito de defesa.

## II - Mérito

Antes de avançarmos na análise dos pontos trazidos pelo Recurso Voluntário, mister retomar o conceito de insumo para Contribuição ao PIS/Pasep e da COFINS adotado por este CARF.

O conceito de insumos na sistemática da não cumulatividade para a contribuição ao PIS/Pasep e a Cofins é tema polêmico que vem sendo enfrentado desde o surgimento do princípio da não cumulatividade para as contribuições sociais, instituído no ordenamento jurídico pátrio pela Emenda Constitucional n.º 42/2003, que adicionou o § 12 ao artigo 95 da Constituição Federal. Neste dispositivo se determinou que os setores de atividade econômica que seriam atingidos pela nova e atípica sistemática da não cumulatividade seriam definidos por legislação infraconstitucional, diferentemente da sistemática de não cumulatividade instituída para os tributos IPI e ICMS (já definida no próprio texto constitucional). Portanto, a nova sistemática dependia da legislação ordinária.

Assim, a criação da sistemática da não cumulatividade para a Contribuição para o PIS/Pasep se deu pela Medida Provisória n.º 66/2002, convertida na Lei n.º 10.637/2002, na qual o inciso II do seu artigo 3º autoriza a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Mais tarde, muitos textos legais surgiram para instituir novos créditos, inclusive presumidos, para serem utilizados sob diversas formas : dedução do valor das contribuições devidas, apuradas ao final de determinado período, compensação do saldo acumulado de créditos com débitos titularizados pelo adquirente dos insumos e até ressarcimento, em, espécie, do valor do saldo acumulado de créditos, na impossibilidade ser utilizados nas formas anteriores.

Por ser o órgão governamental incumbido da administração, arrecadação e fiscalização da Contribuição ao PIS/Pasep, a Secretaria da Receita Federal expediu a Instrução Normativa de n.º 247/2002, da qual consta o conceito de insumos passíveis de creditamento pela Contribuição ao PIS/Pasep, sendo este conceito foi considerado excessivamente restrito, pois se aproximou do conceito de insumo utilizado pela sistemática da não cumulatividade do IPI, estabelecido no artigo 226 do Decreto n.º 7.212/2010 (Regulamento do IPI). Neste conceito se determinava que o creditamento seria possível apenas quando o insumo fosse efetivamente incorporado ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, sofrendo desgaste pelo contato com o produto a ser atingido ou com o próprio processo produtivo. Ou seja, para que o bem fosse considerado insumo ele deveria ser matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem ou qualquer outro bem que sofresse alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas.

Consideravam-se, também, os insumos indiretos, que são aqueles não envolvidos diretamente no processo de produção e, embora frequentemente também sofram alterações durante o processo produtivo, jamais se agregam ao produto final, como é o caso dos combustíveis.

Então, evoluiu-se no estudo do conceito de insumo, adotando-se a definição de que se deveria adotar o parâmetro estabelecido pela legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, que tem como premissa os artigos 290 e 299 do Decreto n.º 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda). Neste sentido, poder-se-ia poderia inserir como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica com o consumo de bens e serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços como um todo. A doutrina e a jurisprudência concluíram que tal procedimento alargaria demais o conceito de insumo, equiparando-o ao conceito contábil de custos e despesas operacionais que envolve todos os custos e despesas que contribuem para atividade da empresa, e não apenas a sua produção, o que provocaria uma distorção na legislação instituidora da sistemática.

Reforçam estes argumentos na medida em que, ao se comparar a sistemática da não cumulatividade para o IPI e o ICMS e a sistemática para a Contribuição ao PIS/Pasep, verifica-se que a primeira tem como condição básica o destaque do valor do tributo nas Notas Fiscais de aquisição dos insumos, o que permite o cotejo destes valores com os valores recolhidos na saída do produto ou mercadoria do estabelecimento adquirente dos insumos, tendo-se como resultado uma conta matemática de dedução dos valores recolhidos na saída do produto ou mercadoria contra os valores pagos/compensados na entrada dos insumos, portanto os valores dos créditos estão claramente definidos na documentação fiscal dos envolvidos, adquirentes e vendedores.

Em contrapartida, a sistemática da não cumulatividade da Contribuição ao PIS/Pasep criou créditos, por intermédio de legislação ordinária, que tem alíquotas variáveis, assumindo diversos critérios, que, ao final se relacionam com a receita auferida e não com o processo produtivo em si, o que trouxe a discussão de que os créditos estariam vinculados ao processo de obtenção da receita, seja ela de produção, comercialização ou prestação de serviços, trazendo uma nova característica desta sistemática, a sua atipicidade, pois os créditos ou valor dos tributos sobre os quais se calculariam os créditos, não estariam destacados nas Notas Fiscais de aquisição de insumos, o que dificultaria a sua determinação.

Portanto, haveria que se estabelecer um critério para a conceituação de insumo, nesta sistemática atípica da não cumulatividade das contribuições sociais.

Há algum tempo o CARF começou a pender para o conceito de insumo, para efeitos os Inciso II do artigo 3º da lei n.º 10.637/2002, deve ser interpretado com um critério próprio: o da essencialidade, ou seja, para a definição de insumo busca-se a relação existente entre o bem ou serviço, utilizado como insumo, e a atividade realizada pelo seu adquirente.

Desta forma, para que se verifique se determinado bem ou serviço adquirido ou prestado possa ser caracterizado como insumo para fins de geração de crédito de PIS/Pasep, devem ser levados em consideração os seguintes aspectos :

- pertinência ao processo produtivo, ou seja, a aquisição do bem ou serviço para ser utilizado especificamente na produção do bem ou prestação do serviço ou, para torná-lo viável.

- essencialidade ao processo produtivo, ou seja, a produção do bem ou a prestação do serviço depende diretamente de tal aquisição, pois, sem ela, o bem não seria produzido ou o serviço não seria prestado.

- possibilidade de emprego indireto no processo de produção, ou seja, não é necessário que o insumo seja consumido em contato direto com o bem produzido ou seu processo produtivo.

Por conclusão, para que determinado bem ou prestação de serviço seja definido como insumo gerador de crédito de PIS/Pasep, é indispensável a característica de essencialidade ao processo produtivo ou prestação de serviço, para obtenção da receita da atividade econômica do adquirente, direta ou indiretamente, sendo indispensável a comprovação de tal essencialidade em relação à obtenção da respectiva receita.

O Superior Tribunal de Justiça assumiu a mesma posição, refletida no voto do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, que se tornou emblemático para a doutrina e a jurisprudência, ao definir insumo, na sistemática de não cumulatividade das contribuições sociais, sintetizando o conceito na ementa, assim redigida :

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

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

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

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

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser

aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Neste contexto histórico, a Secretaria da Receita Federal, vinculada a tal decisão por força do disposto no artigo 19 da lei nº 10.522/2002 e na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1/2014, expediu o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, tendo como objetivo analisar as principais repercussões decorrentes da definição de insumos adotada pelo STJ, e alinhar suas ações à nova realidade desenhada por tal decisão.

#### Interessante destacar alguns trechos do citado Parecer :

9. Do voto do ilustre Relator, Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, mostram-se relevantes para este Parecer Normativo os seguintes excertos:

“39. Em resumo, Senhores Ministros, a adequada compreensão de insumo, para efeito do creditamento relativo às contribuições usualmente denominadas PIS/COFINS, deve compreender todas as despesas diretas e indiretas do contribuinte, abrangendo, portanto, as que se referem à totalidade dos insumos, não sendo possível, no nível da produção, separar o que é essencial (por ser físico, por exemplo), do que seria acidental, em termos de produto final.

40. Talvez acidentais sejam apenas certas circunstâncias do modo de ser dos seres, tais como a sua cor, o tamanho, a quantidade ou o peso das coisas, mas a essencialidade, quando se trata de produtos, possivelmente será tudo o que participa da sua formação; deste modo, penso, respeitosamente, mas com segura convicção, que a definição restritiva proposta pelas Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004, da SRF, efetivamente não se concilia e mesmo afronta e desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que explicita rol exemplificativo, a meu modesto sentir'.

41. Todavia, após as ponderações sempre judiciosas da eminente Ministra REGINA HELENA COSTA, acompanho as suas razões, as quais passo a expor:(...)” (fls 24 a 26 do inteiro teor do acórdão)

.....

10. Por sua vez, do voto da Ministra Regina Helena Costa, que apresentou a tese acordada pela maioria dos Ministros ao final do julgamento, cumpre transcrever os seguintes trechos:

“Conforme já tive oportunidade de assinalar, ao comentar o regime da não-cumulatividade no que tange aos impostos, a não-cumulatividade representa autêntica aplicação do princípio constitucional da capacidade contributiva (...)

Em sendo assim, exsurge com clareza que, para a devida eficácia do sistema de não-cumulatividade, é fundamental a definição do conceito de insumo (...)

(...)

Nesse cenário, penso seja possível extrair das leis disciplinadoras dessas contribuições o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (...)

Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.” (fls 75, e 79 a 81 da íntegra do acórdão)

.....

11. De outra feita, do voto original proferido pelo Ministro Mauro Campbell, é interessante apresentar os seguintes excertos:

“Ressalta-se, ainda, que a não-cumulatividade do Pis e da Cofins não tem por objetivo eliminar o ônus destas contribuições apenas no processo fabril, visto que a incidência destas exações não se limita às pessoas jurídicas industriais, mas a todas as pessoas jurídicas que auferem receitas, inclusive prestadoras de serviços (...), o que dá maior extensão ao contexto normativo desta contribuição do que aquele atribuído ao IPI. Não se trata, portanto, de desonerar a cadeia produtiva, mas sim o processo produtivo de um determinado produtor ou a atividade-fim de determinado prestador de serviço.

(...)

Sendo assim, o que se extrai de nuclear da definição de "insumos" (...) é que: 1º - O bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou para viabilizá-los (pertinência ao processo produtivo); 2º - A produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição (essencialidade ao processo produtivo); e 3º - Não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto (possibilidade de emprego indireto no processo produtivo).

Ora, se a prestação do serviço ou produção depende da própria aquisição do bem ou serviço e do seu emprego, direta ou indiretamente, na prestação do serviço ou na produção, surge daí o conceito de essencialidade do bem ou serviço para fins de receber a qualificação legal de insumo. Veja-se, não se trata da essencialidade em relação exclusiva ao produto e sua composição, mas essencialidade em relação ao próprio processo produtivo. Os combustíveis utilizados na maquinaria não são essenciais à composição do produto, mas são essenciais ao processo produtivo, pois sem eles as máquinas param. Do mesmo modo, a manutenção da maquinaria pertencente à linha de produção.

Outrossim, não basta, que o bem ou serviço tenha alguma utilidade no processo produtivo ou na prestação de serviço: é preciso que ele seja essencial. É preciso que a sua subtração importe na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, obste a atividade da empresa, ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultante.

(...)

Em resumo, é de se definir como insumos, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.” (fls 50, 59, 61 e 62 do inteiro teor do acórdão)

.....

12. Já do segundo aditamento ao voto lançado pelo Ministro Mauro Campbell, insta transcrever os seguintes trechos:

“Contudo, após ouvir atentamente ao voto da Min. Regina Helena, sensibilizei-me com a tese de que a essencialidade e a pertinência ao processo produtivo não abarcariam as situações em que há imposição legal para a aquisição dos insumos (v.g., aquisição de equipamentos de proteção individual - EPI). **Nesse sentido, considero que deve aqui ser adicionado o critério da relevância para abarcar tais situações, isto porque se a empresa não adquirir determinados insumos, incidirá em infração à lei.** Desse modo, incorporo ao meu as observações feitas no voto da Min. Regina Helena especificamente quanto ao ponto, realinhando o meu voto ao por ela proposto.

Observo que isso em nada infirma o meu raciocínio de aplicação do "teste de subtração", até porque o descumprimento de uma obrigação legal obsta a própria atividade da empresa como ela deveria ser regularmente exercida. **Registro que o "teste de subtração" é a própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.**” (fls 141 a 143 da íntegra do acórdão)

.....

13. De outra banda, do voto da Ministra Assusete Magalhães, interessam particularmente os seguintes excertos:

“É esclarecedor o voto da Ministra REGINA HELENA COSTA, no sentido de que o critério da relevância revela-se mais abrangente e apropriado do que o da pertinência, pois a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.(...)”

Sendo esta a primeira oportunidade em que examino a matéria, convenci-me - pedindo vênias aos que pensam em contrário - da posição intermediária sobre o assunto, adotada pelos Ministros REGINA HELENA COSTA e MAURO CAMPBELL MARQUES, tendo o último e o Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO realinhado seus votos, para ajustar-se ao da Ministra REGINA HELENA COSTA.” (fls 137, 139 e 140 da íntegra do acórdão)

.....

19. Prosseguindo, verifica-se que a tese acordada pela maioria dos Ministros foi aquela apresentada inicialmente pela Ministra Regina Helena Costa, segundo a qual o conceito de insumos na legislação das contribuições deve ser identificado “segundo os critérios da essencialidade ou relevância”, explanados da seguinte maneira por ela própria (conforme transcrito acima):

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

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

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

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

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

b.2) “por imposição legal”.

20. Portanto, a tese acordada afirma que são insumos bens e serviços que compõem o processo de produção de bem destinado à venda ou de prestação de serviço a terceiros, tanto os que são essenciais a tais atividades (elementos estruturais e inseparáveis do processo) quanto os que, mesmo não sendo essenciais, integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal.

.....

25. Por outro lado, a interpretação da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça acerca do conceito de insumos na legislação das contribuições afasta expressamente e por completo qualquer necessidade de contato físico, desgaste ou alteração química do bem-insumo com o bem produzido para que se permita o creditamento, como preconizavam a Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, e a Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, em algumas hipóteses.

No âmbito deste colegiado, aplica-se ao tema o disposto no § 2º do artigo 62 do Regimento Interno do CARF – RICARF :

Artigo 62 - (.....)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei Nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Assim, são insumos, para efeitos do inciso II do artigo 3º da lei nº 10.637/2002, todos os bens e serviços essenciais ao processo produtivo e à prestação de serviços para a obtenção da receita objeto da atividade econômica do seu adquirente, podendo ser empregados direta ou indiretamente no processo produtivo, e cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo ou da prestação do serviço, comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica

Dessarte, deve ser estabelecida a relação da essencialidade do insumo (considerando-se a imprescindibilidade e a relevância/importância de determinado bem ou serviço, dentro do processo produtivo, para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela pessoa jurídica) com a atividade desenvolvida pela empresa, para que se possa aferir se o dispêndio realizado pode ou não gerar créditos na sistemática da não cumulatividade da Contribuição ao PIS/Pasep e da COFINS.

Retomados conceitos e premissas, podemos avançar na análise do mérito deste caso.

Para adentrarmos no caso concreto, passemos nossa atenção para a descrição do processo produtivo, apresentado pela Recorrente no Recurso Voluntário.

## 1. O Processo Produtivo da Recorrente

De forma bastante clara e objetiva, a Recorrente descreveu seu processo produtivo; essas informações são necessárias para entendermos a lide, por isso, transcrevemos:

o processo produtivo tem início com a fase conhecida como desenvolvimento, em que se elabora um projeto topográfico, inspeciona-se a frente de uma região possivelmente composta por metais e faz-se a marcação desta frente, com a determinação das regiões em que serão incluídos os tubos e explosivos para detonação. Após a explosão, são inseridos dutos de ventilação forçada para se remover, da atmosfera subterrânea, os gases nocivos e a poeira, ambos resultantes do processo.

Na sequência, ocorre o abatimento de pedaços de rochas soltos no teto e nas laterais das galerias, que podem cair, causando acidentes e/ou danificando equipamentos, denominados choccos. O material desmoronado é carregado para o exterior da galeria, realizando-se, posteriormente o levantamento topográfico do local.

A manutenção da estabilidade das galerias, que são abertas após a constatação da existência dos minerais, depende integralmente da instalação de suportes de contenção, realizada a partir da fixação de tirantes, cabos de ancoragem, telas e concreto projetado, dentre outros. Todos estes materiais, embora imprescindíveis à produção do *matte* de níquel e do ácido sulfúrico, foram objeto da glosa da fiscalização.

Preparadas as galerias, passa-se à retirada do minério com explosões que envolvem não só o metal desejado, mas também o material utilizado para a sua contenção, que assim fica misturado ao produto da explosão. Após o desmonte, essa matéria-prima é transportada pelas carregadeiras até o pátio de estocagem, onde se faz a separação magnética dos materiais, antes de alimentar-se o circuito de britagem que se inicia na usina de beneficiamento, na qual é produzido o minério concentrado.

Nessas novas etapas, objetiva-se a segregação entre o minério desejado e os demais resíduos não metálicos resultantes da explosão. Dá-se, então, origem à diminuição da matéria, flotação, preparação de um concentrado do minério, até que se chegue à sua fundição. Neste momento, observa-se a utilização de cabos de ferro capazes de furar o forno em que o minério é derretido em altas temperaturas, para que este esorra até uma espécie de panela. O caminho percorrido pelo material, devido ao aquecimento excessivo, é revestido de concreto, recolocado periodicamente em função do seu desgaste.

Ressalte-se que, antes do processo de fundição, o metal é misturado aos chamados "concentrados externos", produtos adquiridos pela recorrente de terceiros e por esses transportados ao seu estabelecimento como insumo utilizado na produção de bem destinado à venda — nota importante de ser guardada, por ser determinante na análise do creditamento sobre o frete, realizada mais adiante.

Por fim, do processo de fundição resultam dois produtos comercializados pela recorrente: o *matte* de níquel e o ácido sulfúrico, este destinado a indústrias de fertilizantes e usinas de álcool

Passemos agora à análise dos itens glosados pela fiscalização e impugnados pela Recorrente:

## 2. Bens Utilizados como Insumo.

Em relação aos bens, a Recorrente explicou a utilização dos seguintes insumos no seu processo produtivo: Chapas, Placas (e sua montagem), Tubos, Dutos, Telas, Tirantes, Cordoalhas, Cimento, Concreto, Massas e tijolos refratários, Bactericidas para água, Finos cal carbureto, Cavilha, Dinamite, detonadores e Cordéis, Tecido Filtrante e Lona, Correias Transportadoras, Coque, Virola, Sulfato CU, Areia lavada, Pallets e Baldes Redondos, Tambor e Tampa removível, Carvão Ativado, Fosfato Monoamônico, Diluente, Manta e Saco Diafragma, Sistema de vedação Resfriador Minério, Raspadores, Válvula Borboleta, Dente Cambiável, Eixos, Mangueira Hidráulica, Mangueira Bazuca, SILICA, Espoleta, Transmissão Completa 56012155 Dana, Ponta e Lâmina de escavadeira, Caçamba, Ponta e Lâmina de escavadeira, Hastes, Bit e Punho, Mandíbula Metso Minerai, Elemento; Milani/DES, Grelha de Sustentação, Junta, Rolamento, Rotor ASTM, Espelho; Delta, Anel. Metso Minerai, Pasta Eletrolítica, Bolas de Aço, Outros insumos (soda caustica, cyanex, barilha leve, peróxido, ácido sulfúrico, permanganato e perlita), Rolete, Peças de manutenção, Chave Trifásica, Inversor de frequência e Chave WEG, Motores elétricos, Lubrificante e Equipamentos de proteção individual. Observe-se que estamos considerando os insumos dos cinco processos em julgamento.

Transcrevemos as explicações constantes do Recurso Voluntário:

**a) Chapas:** São utilizadas no interior de equipamentos destinados à produção do minério, como se verifica visualmente na foto a seguir, e, em função do contato direto com o minério em produção, sofrem desgastes durante este processo, necessitando, por essa razão, de constante substituição, em períodos inferiores a um ano.

Neste sentido, conforme se observa pela análise do relatório técnico apresentado (doc. 03 da impugnação), as chapas sofrem desgaste devido ao contato com o produto no processo de produção, desintegrando-se no processo produtivo. Trata-se, pois, de verdadeiro insumo, mesmo no conceito restritivo de insumo empregado pelo fisco, e com o qual a recorrente não concorda, pelos motivos anteriormente vistos.

**b) Placas (e sua montagem):** As placas são utilizadas na extremidade do tirante Swellex, para a ancoragem das rochas, fazendo parte do conjunto de contenção e sendo consumidas durante a explosão.

**c) Tubos:** Há diferentes espécies de tubos, mas todos igualmente relacionados ao processo produtivo. Podem ser utilizados (i) na limpeza do *matte* de níquel que se agrega às panelas; (ii) para abertura de furos no "Up Take" do Forno Flash e eventuais vazamentos de metal líquido; (iii) para o vazamento de *matte* e escórias quando os fornos estão no seu limite, sendo certo que, em qualquer dos casos, os tubos sofrem desgaste em decorrência do contato direto com o metal líquido.

**d) Dutos:** Os dutos são usados para o transporte de água, ar e demais elementos necessários ao interior da galeria, permitindo-se a sobrevivência daqueles que trabalham na extração dos metais e, principalmente, para a ventilação, conforme se verifica nos laudos técnicos apresentados (doc. 04 da impugnação). Como explicado acima, esta tem como objetivos elementares (i) suprir a quantidade de oxigênio necessária à respiração do homem e demais processos que o consomem, como detonações, oxidação, queima de combustíveis, explosivos, etc.; (ii) remover os gases nocivos da atmosfera subterrânea,

formados naturalmente pela deterioração da matéria orgânica, destilação do carvão e gases gerados pela queima de explosivos, equipamentos a diesel etc.; (iii) manter a temperatura ambiente tão baixa quanto possível nos locais de trabalho, removendo o calor gerado pelo gradiente geotérmico, pela compressão adiabática, maquinários, homens, etc.; e (iv) remover a poeira criada nos processos intrínsecos de mineração como: perfuração, detonação, carregamento, transporte, etc. Tudo isso só é possível com a utilização de dutos condutores, que estão estritamente relacionados ao processo produtivo.

**e) Telas:** As telas são painéis metálicos, formados por uma malha quadrada, que são instaladas nas galerias de minério, presas ao teto e lateral através de tirantes, para oferecerem uma cobertura de toda a superfície da rocha e, juntamente com o concreto projetado e os cabos de ancoragem, reduzirem as deformações das galerias e conterem a queda de choccos, permitindo-se, assim, a extração do minério. Após a detonação, essas telas são danificadas e incorporam-se à massa de minério, tornando-se impossível a sua recuperação ou restauração, conforme se observa no item 1.2.7 do Laudo Técnico anteriormente apresentado (doc. 04 da impugnação).

**f) Tirantes:** Há dois tipos principais de tirantes: o tirante helicoidal e o tipo Swellex, ambos utilizados para a sustentação de galerias subterrâneas, em que há a exploração do minério. Contudo, após a extração do minério, essas "hastes metálicas" são incorporadas à massa do minério, não sendo possível a sua recuperação ou restauração, para serem utilizadas novamente, conforme se observa nos itens 1.2.1 e 1.2.2 do Laudo Técnico apresentado pela recorrente (doc. 04 da impugnação).

**g) Cordoalhas:** As cordoalhas são necessárias para o controle das deformações sofridas pela galeria, durante o processo de extração do minério, sendo utilizadas como cabos de ancoragem (*cablebolts*), que são instalados nos furos realizados nas laterais das galerias produtivas e fixados através da injeção dessa calda de cimento através de mangueira cristal.

Com a detonação das galerias, as cordoalhas são danificadas e passam a incorporar a massa de minério, que é transportada e depositada no pátio de estocagem, conforme se observa pela análise dos Laudos Técnicos apresentados (doc. 04 da impugnação).

**h) Cimento:** A calda de cimento é utilizada para a fixação dos cabos de ancoragem nas paredes dos furos e consolidação do maciço rochoso muito fraturado. Sua função é contribuir para a estabilidade das rochas das galerias no interior da mina subterrânea, podendo ser considerado um dos principais suportes utilizados, conforme se observa no item 1.2.5 do Laudo Técnico apresentado pela recorrente (doc. 04 da impugnação).

**i) Concreto:** Este insumo é projetado sobre as telas instaladas nas galerias de minério formando uma laje de concreto armado, que cobre toda a superfície da rocha e ajuda na contenção das deformações sofridas pelas galerias devido ao peso das rochas sobre adjacentes, conforme se observa no item 1.2.8 do Laudo Técnico anteriormente apresentado (doc. 04 da impugnação) e Pareceres Técnicos (docs. 05 e 07 da impugnação). Além desta função, há ainda o concreto semi-isolante que é aplicado diariamente nos revestimentos das painéis para facilitar a limpeza das crostas e também para proteger o contato da massa quente saída do processo de fundição diretamente com o aço de que é feito o trecho de vazamento até as painéis. Por sua vez, o concreto refratário é utilizado para revestir reatores de alta temperatura. Este revestimento é necessário para proteger a carcaça metálica dos reatores e para diminuir a perda térmica para a atmosfera, melhorando a eficiência térmica dos reatores.

Esclareça-se que o minério de níquel entra em contato direto com os revestimentos refratários dos fornos de redução. Nas secagens, os gases quentes gerados entram em contato com os revestimentos refratários e também com os materiais em processamentos (minério ou carbonato de níquel). Os gases quentes na geração de vapor entram em contato com os revestimentos das câmaras de geração térmica e os vapores

gerados, diga-se, essenciais ao processo, entram em contato direto com o produto final (carbonato de níquel). Trata-se, pois, de verdadeiros insumos.

**j) Massas e tijolos refratários:** Os refratários são usados nos revestimentos dos fornos assegurando a realização do processo de fundição do concentrado de níquel em alta temperatura. Note-se que esses insumos mantêm contato direto com o produto em fabricação, sofrendo, por isso mesmo, "agressões" térmicas e reações químicas, que os deterioram em espaços de tempo relativamente curtos, havendo a necessidade de constantes trocas, a fim de garantir a integridade dos fornos e a segurança na operação. As mesmas considerações acima a propósito do concreto refratário aplicam-se aos insumos consistentes em massas e tijolos refratários, conforme se verifica pela análise dos laudos apresentados pela recorrente (docs. 05, 06 e 07 da impugnação).

**k) Bactericidas para água:** São utilizados no tratamento da água que resfria os fornos.

**l) Finos cal carbureto:** Produto usado para a correção do pH da água durante a flotação dos metais, sedimentando aqueles suspensos durante este processo. Observe-se que os finos cal carbureto, misturados à água, entram em contato direto com as partículas de minério, na fase de beneficiamento do processo produtivo.

**m) Cavilha:** Cavilha é uma peça metálica em forma de tirante usada no processo de suporte da mina, como mais uma forma de suporte de contenção (docs. 04 e 19 da impugnação). Este insumo é consumido após detonação eletrônica.

**n) Dinamite, detonadores e Cordéis:** Trata-se de insumos utilizados para fragmentar, por detonação, ocorrências mais compactas, como rochas contidas nas minas de níquel.

Estas fragmentações são essenciais para viabilizar a operação de mineração e a operação posterior de britagem. O produto combustão gerado pela detonação entra em contato direto com o minério em extração, constituindo, a dinamite e os cordéis, insumos indispensáveis à produção, conforme se verifica pela análise dos laudos técnicos apresentados pela recorrente (docs. 07, 08 e 19 da impugnação).

**o) Tecido Filtrante e Lona:** Trata-se de insumos do processo produtivo, uma vez que, em várias etapas do processo produtivo, ocorre tratamento e retirada de contaminantes oriundos de matérias-primas ou de outros insumos. Como certos contaminantes ficam sólidos e dispersos na solução, os tecidos e lonas revestem placas de filtragem que compõem filtros tipo câmara, utilizados para reter tais sólidos. Por exemplo, após sua lavagem, o carbonato de níquel contém alto teor de água, necessitando ser filtrado para diminuir substancialmente a umidade e tornar mais eficaz a etapa de secagem. A lona de filtro, nestes casos, entra em contato direto com o carbonato sólido de níquel, desgastando-se com o tempo e necessitando ser substituído, conforme se observa pela análise dos laudos apresentados (docs. 05, 07 e 10 da impugnação).

**p) Correias Transportadoras:** O transporte de minério após a britagem primária é feito por correias transportadoras. O minério é continuamente carregado nas correias transportadoras, que o encaminham às operações posteriores à britagem. Este insumo entra em contato direto com o minério e se desgasta por abrasão, conforme parecer e laudos técnicos anexados aos autos (doc. 05 da impugnação).

**q) Coque:** Conforme parecer técnico apresentado (doc. 05 da impugnação), no processo de secagem, o coque de petróleo é utilizado como combustível para gerar gases quentes que permitem a secagem do minério. Esta secagem é necessária, pois, para alimentar os fornos de redução do processo "Caron", a umidade deve ser menor que 4%. O minério úmido contém cerca de 30% de umidade. Nesta etapa, os gases de combustão entram - e necessitam que entrem - em contato com o minério para uma efetiva secagem. Já na etapa de redução, o coque de petróleo é carregado juntamente com o minério e tem a finalidade de regenerar uma atmosfera de CO, a partir de CO<sub>2</sub> (reação de "Boudouard"), na região de altas temperaturas, permitindo um controle de atmosfera para redução

seletiva de níquel em relação ao ferro. Na redução os gases entram em contato direto com o minério, assim como o próprio redutor (coque de petróleo) é carregado juntamente com o minério.

**r) Virola:** Conforme laudo técnico anteriormente apresentado (doc. 08 da impugnação), a virola é consumida dentro do forno elétrico após ser utilizada como molde (camisa) para a pasta eletrodica, que é recebida em briquetes sólidos, se liquefaz, solidifica formando os eletrodos (responsáveis por transmitir energia elétrica ao banho líquido para seu aquecimento). Este banho líquido é a escória do forno flash que será reduzida pelo coque e descartada neste forno para recuperação de níquel.

**s) Sulfato CU:** Trata-se de um ativador utilizado na flotação com a finalidade de preparar o minério antes da adição do coletor, facilitando a flotação. O sulfato de cobre é adicionado à poupa de minério antes da flotação, mais especificamente na alimentação do moinho de bolas para ativar a partícula minério de níquel antes do encontro com o coletor e as bolhas de ar, promovendo melhor concentração do níquel no concentrado (doc. 09 da impugnação).

**t) Areia lavada:** Atua na fluidez (de forma pastosa para líquida) da escoria de forma facilitar a saída (área Fundição). O processo de separação das fases líquidas do interior do forno, ou processo de formação da escória ocorre através da adição da areia lavada, que passa por secagem para retirada da umidade antes de ser direcionada a um silo específico e adicionada ao concentrado antes de entrar no forno (doc. 11 da impugnação).

**u) Pallets e Baldes Redondos:** O produto fabricado pela recorrente é embalado mediante a utilização de diversos insumos necessários a assegurar seu acondicionamento, a exemplo dos pallets de madeira e dos baldes, sem os quais o transporte do produto não se faz possível, podendo-se dizer, inclusive, que esses itens são, em última análise, materiais de embalagem, que, pelo próprio critério fiscal previsto nas Instruções Normativas SRF n. 247 e 404, geram direito ao creditamento. Repise-se, a este propósito, o que já foi dito nesta defesa no sentido de que, em julgamento levado a efeito perante o Superior Tribunal de Justiça (AgRg no Resp n. 1.125.253, DJe 27.4.2010), restou reconhecido o direito ao creditamento com relação a "*embalagens de acondicionamento, utilizadas para a preservação das características dos bens durante o transporte*".

**v) Tambor e Tampa removível:** utilizados como embalagem nos produtos finais conforme laudo técnico de produção de níquel eletrolítico anteriormente apresentado (doc. 32 da impugnação), que, de igual forma, geram direito a crédito nos termos previstos pelas Instruções Normativas SRF n. 247 e 404.

**w) Carvão Ativado:** trata-se de produto utilizado para polimento do catolito de níquel e cobalto no processo, servindo para remoção de contaminantes orgânicos, sendo consumidos no processo produtivo (doc. 32 da impugnação).

**x) Fosfato Monoamônico:** reagente utilizado como insumo para purificação da solução, facilitando a extração do minério. Conforme parecer técnico apresentado pela recorrente (doc. 07 da impugnação), reage com impurezas precipitando fosfatos insolúveis para purificação da solução após lixiviação.

**y) Diluente:** utilizado para clarificação da solução de níquel para posterior separação do cobalto (doc. 32 da impugnação).

**z) Manta e Saco Diafragma:** tecidos utilizados para filtração nos quadros eletrolíticos e do tratamento de resíduos, desgastados e consumidos ao longo do processo produtivo.

**aa) Sistema de vedação Resfriador Minério:** sistema de vedação rotativo tipo labirinto com a finalidade de impedir a saída de minério entre a interligação do

resfriador e as calhas da temperagem. Conforme se observa pela análise do relatório técnico apresentado pela recorrente (doc. 12 da impugnação) o material em referência sofre desgaste no processo produtivo em virtude da abrasão e das altas temperaturas.

**bb) Raspadores:** Nos termos dos relatórios técnicos anteriormente apresentados (doc. 13 da impugnação) trata-se de material utilizado no processo produtivo (no britador de rolos e no resfriador de minério) e que sofre desgaste por abrasão em virtude do contato direto com o minério blendeado.

**cc) Válvula Borboleta:** trata-se de válvula de temperatura utilizada para controlar o fluxo de ácido para o equipamento denominado "trocador de calor", durante a fase de controle de temperatura e vazão de ácido para o processo final de fabricação. Seu desgaste ocorre em virtude da abrasão por contato com produtos químicos usados na fabricação do minério (doc. 14 da impugnação).

**dd) Dente Cambiável:** corresponde a material utilizado para reduzir a granulometria do minério, utilizado no interior do britador primário e que sofre desgaste ao longo do processo produtivo, por impacto, devido ao contato com o minério blendeado (doc. 15 da impugnação).

**ee) Eixos:** utilizados para sustentação dos martelos entre os discos do britador, assim como para mover o moinho de bolas durante a fase de moagem, sofre desgaste em função do atrito direto com o equipamento no processo de moagem e em virtude do contato com o fluxo de ar do minério, conforme laudo e relatório técnicos apresentados pela recorrente (doc. 16 da impugnação).

**ff) Mangueira Hidráulica:** utilizada no sistema hidráulico dos equipamentos de perfuração, transporte e carregamento, ligados ao processo produtivo de extração do minério. O desgaste desse material ocorre com a contínua movimentação que liga o sistema hidráulico aos equipamentos durante a operação nas etapas de lavra e desenvolvimento (doc. 17 da impugnação).

**gg) Mangueira Bazuca:** nos termos do laudo técnico anteriormente apresentado (doc. 18)

o referido material pertence ao equipamento pneumático "Bazuca", utilizado no carregamento do explosivo na lavra na fase de desmonte de minérios e seu desgaste ocorre em função do contato direto com o minério.

**hh) SILICA:** é uma espécie de areia fina utilizada para dar liga/aderência no processo de concreto projetado. Este insumo é utilizado juntamente com os demais insumos para formar o concreto, conforme laudo técnico apresentado pela recorrente (doc. 19 da impugnação).

**ii) Espoleta:** é o material de acessório explosivo utilizado para iniciar a detonação e usado dentro do furo junto com o explosivo conforme laudo técnico anexado aos presentes autos (doc. 19 da impugnação).

**jj.1) Transmissão Completa 56012155 Dana:** pertence à carregadeira articulada LDH Toro 007 e sua função é atuar no carregamento do minério nos caminhões volvo nas etapas de desenvolvimento e lavra. A referida transmissão fica na parte inferior do equipamento e o desgaste se dá diretamente pelo uso contínuo, conforme laudo técnico apresentado pela VOTORANTIM.

**jj) Ponta e Lâmina de escavadeira:** é uma capa utilizada para penetração de solo e proteção dos suportes e bordas cortantes da caçamba das escavadeiras,

sofrendo desgaste devido ao contato com o minério da jazida por abrasão, tendo como tempo médio de vida útil 05 (cinco) dias, conforme relatório técnico anteriormente apresentado (doc. 20 da impugnação).

**II.1) Caçamba:** conforme laudo técnico anteriormente apresentado (doc. 20 da manifestação de inconformidade), pertence à carregadeira articulada LDH Toro 007 e sua função é atuar no carregamento do minério dos caminhões volvo nas etapas de desenvolvimento e lavra. Seu desgaste ocorre em virtude do contato direto com o minério devido ao atrito e manuseio durante o carregamento do material.

**kk) Hastes, Bit e Punho:** a haste de perfuração faz parte dos equipamentos de perfuração e constitui a parte mais longa destes equipamentos e é composta de tubos reforçados interna e externamente. O Bit é utilizado na perfuração de rochas para a realização de carregamento com explosivos para desmonte, podendo ser utilizado também para alargamento de furos. Por sua vez, o punho é acoplado na haste de perfuração por meio de luvas de conexão para comando da funcionalidade do Bit. O desgaste desses materiais/ ocorre em virtude do contato direto com o minério (doc. 21 da impugnação).

**II) Mandíbula Metso Minerai:** revestimentos internos utilizados no britador no processo de britagem primária do minério sendo responsável pela extratificação (quebra do minério) cuja finalidade é fragmentar a rocha para moagem. Seu desgaste devido ao atrito com a rocha (minério) e a mandíbula fixa e a móvel, sendo, portanto, consumido ao longo do processo produtivo (doc. 22 da impugnação).

**mm) Elemento; Milani/DES:** utilizados em elementos de refrigeração do Forno Flash e Elétrico durante a fase de fundição do concentrado. Sua função é refrigerar os tijolos refratários para que haja continuidade no processo de produção de matte de níquel e se desgastam em decorrência do contato com o produto final exposto à alta temperatura (doc. 23 da impugnação).

**nn) Grelha de Sustentação:** utilizadas para sustentação das esferas de porcelanas refratárias e sulfatos do conversor de gás, com a função de reter Sulfato e manter a eficiência térmica dos gases durante a fase de reação térmica na formação do ácido sulfúrico. Conforme se observa pela análise do laudo técnico apresentado pela recorrente, o referido material sofre desgaste em função da reação térmica, sendo corroído em virtude da alta temperatura a que é submetido (doc. 24 da impugnação).

**oo) Junta:** utilizada para vedação do trocador de calor do sistema de resfriamento dos fornos com a finalidade de selar a câmara térmica de troca de calor na fase de fundição do concentrado. O excesso de temperatura e processos de inversão térmica no processo produtivo são responsáveis pelo seu desgaste (doc. 25 da impugnação).

**pp) Rolamento:** utilizado no equipamento Secador de Concentrado final, com a finalidade de movimentar o secador de concentrado na fase de secagem desse produto. Seu desgaste ocorre pelo atrito direto com o equipamento no processo de secagem do minério, conforme consta no laudo técnico anexado aos presentes autos (doc. 26 da impugnação).

**qq) Rotor ASTM:** empregado na bomba de rejeito de concentrado durante o deslocamento constante de polpa (minério) no circuito de beneficiamento do Minério com a função de bombear o concentrado. Nos termos do laudo técnico anteriormente apresentado (doc. 27 da impugnação) o desgaste do referido material ocorre em virtude do contato abrasivo direto com a polpa do concentrado ao longo do processo produtivo.

**rr) Espelho; Delta:** trata-se de uma base de apoio de mangas filtrantes para sustentá-las em posição estática, fazendo parte do equipamento denominado "Filtro de Concentrado do Secador" utilizado na fase de secagem do concentrado final. Segundo laudo técnico

apresentado pela recorrente (doc. 28 da impugnação) seu desgaste se dá ao longo do processo produtivo em virtude de seu contato direto com o concentrado.

**ss) Anel.Metso Mineraiis:** material utilizado para vedação de entrada de concentrado no moinho de Bola na fase de moagem de concentrado, ocorrendo seu desgaste em virtude do contato direto com o concentrado no processo produtivo (doc. 29 da impugnação).

**tt) Pasta Eletrolítica:** trata-se de composto sólido de alcatrão e carbono em forma de briquetes, utilizados para formação de eletrodos no forno elétrico, sendo utilizado diretamente no interior do forno elétrico (produtos líquidos no banho: escória e matte) para transferência da corrente elétrica ao banho para aquecer e reduzir a escória que surge de outro forno (flash). Seu desgaste, nos termos do laudo técnico apresentado pela recorrente (doc. 30 da impugnação), ocorre ao longo do processo produtivo em decorrência de ser submetido à altas temperaturas.

**uu) Bolas de Aço:** são utilizadas no processo de moagem para fragmentar e reduzir as partículas no tamanho desejado. As referidas bolas se desgastam ao longo do processo de moagem, sendo, portanto, verdadeiros insumos (doc. 31 da impugnação).

**vv) Outros insumos:** ainda, são consumidos como principais insumos na produção de níquel eletrolítico, conforme laudo técnico anteriormente apresentado (doc. 32 da impugnação), os seguintes: soda caustica, cyanex, barilha leve, peróxido, ácido sulfúrico, permanganato e perlita.

**ww) Rolete:** trata-se de apoio na esteira para deslocamento do Trator de Esteiras para que este se desloque na extração do minério na Jazida, seu tempo médio de vida útil é de 10 meses, tendo em vista o desgaste decorrente da abrasão ocasionada pelo contato com o movimento do equipamento na extração do minério, conforme relatório técnico apresentado pela recorrente (doc. 33 da impugnação).

**xx) Peças de manutenção:** os itens relativos a esta rubrica são de suma importância ao processo produtivo da recorrente, vez que, na ausência de manutenção nos equipamentos, por falta destas peças, haveria interrupções no processo produtivo da empresa, a título meramente exemplificativo cita-se alguns itens glosados pela fiscalização, cujas funcionalidades despontam no laudo técnico acostado aos presentes autos (doc. 34 da impugnação):

**x.x.a) Chave Trifásica:** Destinada a manobra e proteção de motores elétricos que no processo da Mina é utilizado para acionar os ventiladores e as bombas de água, tanto a ventilação quanto o bombeamento para a retirada da água do interior da Mina. Participam de todas as etapas do processo de mineração por se tratar da infra-estrutura básica para as atividades em Minas Subterrâneas.

**x.x.b) Inversor de frequência e Chave WEG:** Destinado a manobra e proteção de motores elétricos que no processo da Mina é utilizado para acionar os ventiladores e as bombas de água, tanto para a ventilação quanto para o bombeamento para a retirada da água do interior da mina. Participam de todas as etapas do processo de mineração por se tratar da infra-estrutura básica para as atividades em Minas Subterrâneas.

**x.x.c) Motores elétricos:** Utilizado para acionar os ventiladores e as bombas de água, tanto a ventilação quanto o bombeamento para a retirada da água do interior. Participam de todas as etapas do processo de mineração por se tratar da infra-estrutura básica para as atividades em Minas Subterrâneas.

**Aaa.1) Lubrificante:** ainda, conforme relatórios anexos (doc. 32 da manifestação de inconformidade), são utilizados, ao longo do processo produtivo, para manutenção dos equipamentos utilizados na lavra e no transporte do minério.

**yy) Equipamentos de proteção individual** (por exemplo, fardamento e uniforme, de uso obrigatório): A utilização dos denominados "Equipamentos de Proteção Individual - EPI" decorre de norma do Ministério do Trabalho (Norma Regulamentadora n. 6), que os define como *"todo dispositivo ou produto, de uso individual utilizado pelo trabalhador, destinado à proteção de riscos suscetíveis de ameaçar a segurança e a saúde no trabalho"*, bem como determina que *"a empresa é obrigada a fornecer aos empregados, gratuitamente, EPI adequado ao risco, em perfeito estado de conservação e funcionamento"*.

Daí sua natureza de insumo da produção, porque o fato de haver imposição legal neste sentido, por si só, nos termos do que foi decidido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais em matéria de equipamentos de proteção individual (acórdãos n. 9303-001740 e n. 9303-001741, ambos de 9.11.2011), é suficiente para autorizar o creditamento da contribuição em foco.

Na decisão de piso, afirmou-se que esses itens caracterizados como "bens utilizados como insumos" foram parcialmente excluídos pela fiscalização porque não participam diretamente do processo produtivo, caracterizando despesas indiretas, e esse entendimento foi mantido.

Vale retomar o conceito de insumo para as contribuições em pauta: são insumos, para efeitos do inciso II do artigo 3º da lei nº 10.637/2002, todos os bens e serviços essenciais ao processo produtivo e à prestação de serviços para a obtenção da receita objeto da atividade econômica do seu adquirente, empregados direta ou indiretamente no processo produtivo e cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo ou da prestação do serviço, comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica; deve ser estabelecida a relação da essencialidade do insumo (considerando-se a imprescindibilidade e a relevância/importância de determinado bem ou serviço, dentro do processo produtivo, para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela pessoa jurídica) com a atividade desenvolvida pela empresa, para que se possa aferir se o dispêndio realizado pode ou não gerar créditos na sistemática da não cumulatividade da Contribuição ao PIS/Pasep e da COFINS.

Tendo em conta a descrição do processo produtivo da Recorrente e a minuciosa descrição da utilização de cada um dos insumos indicados, bem como a apresentação de laudo técnico e documentos comprobatórios, é de se concluir que os bens indicados realmente devem ser considerados insumos para efeito de dedução e cálculo da Contribuição ao PIS/Pasep e da COFINS.

Assim, proponho dar provimento ao Recurso Voluntário em relação aos bens utilizados como insumos e listados neste item 2 (todos nos subitens "a" a "yy").

### **3. Outros Bens e Serviços Utilizados como Insumo.**

A Recorrente afirma que não utilizou créditos relativos a despesas de "vale-transporte, vale-refeição, ou alimentação e fardamento ou uniforme". Portanto, não cabe nesta seara tratar dessas despesas.

Defende a Recorrente que as despesas relacionadas à segurança patrimonial da fábrica, à sua limpeza e conservação, ao transporte de funcionários, com mão de obra para manutenção de máquinas e equipamentos e locação de equipamentos para o processo produtivo

(tais como máquinas de perfuração) - necessários a que os supervisores das minas subterrâneas façam as devidas inspeções técnicas, para que o processo produtivo da recorrente tenha continuidade -, além de diversas outras despesas glosadas pela fiscalização, constituem insumos, porque estritamente vinculados ao seu processo produtivo.

Reclama também a Recorrente ser incabível a glosa relativa aos serviços de manutenção de máquinas e equipamentos empregados no processo produtivo e às partes e peças de reposição.

Em relação às despesas com limpeza e conservação, a Recorrente afirma que essas atividades são indispensáveis porque ela trabalha com materiais químicos de alta periculosidade: os ambientes de trabalho precisam estar livres de todo resíduo, lixo químico ou tóxico, para se de garantir a segurança dos funcionários.

Em relação às despesas relacionadas à segurança patrimonial da fábrica, ao transporte de funcionários e outras despesas glosadas, a Recorrente não logrou demonstrar que tais despesas se relacionam ao processo produtivo, de forma que proponho negar provimento.

Tendo em conta a atividade da empresa e seu processo produtivo, proponho que dado provimento parcial neste item, para reconhecer o crédito relativo às despesas com limpeza e conservação e também despesas com mão de obra para manutenção de máquinas e equipamentos e locação de equipamentos para o processo produtivo, manutenção de máquinas e equipamentos.

#### 4. Créditos relativos à aquisição de óleo diesel

A Recorrente questiona a glosa de seus créditos relativos à aquisição de óleo diesel. Afirma que, com a Lei nº 9.718, de 27.11.1998, art. 4º, a apuração da contribuição ao PIS e da COFINS sobre as receitas decorrentes das vendas de derivados de petróleo, que incluem o óleo diesel, passou a ser com base nos regimes de tributação denominados "*incidência monofásica*" e "*alíquota concentrada*", respectivamente. No período em análise, no caso do óleo diesel, informa que os produtores e importadores desse produto deveriam recolher esses tributos às alíquotas de 19,42% e 4,21%, respectivamente, conforme inciso II, do art. 40 da referida lei.

Isso, assevera a Recorrente, significa que os produtores e importadores de óleo diesel eram obrigados ao recolhimento das contribuições sociais em foco devidas nas etapas seguintes da cadeia produtiva. Em compensação e até por decorrência lógica desses regimes especiais de tributação, as "revendas" daqueles produtos não eram tributadas por aquela exação (alíquota zero). Assim, argumenta a Recorrente, os insumos em questão estavam sujeitos ao pagamento da contribuição ao PIS e da COFINS; tratava-se de uma **incidência antecipada**.

Parece-nos que assiste razão à Recorrente. Citamos trecho da Ementa de recente decisão deste CARF reconhecendo o direito de crédito relativo ao óleo diesel em situação semelhante à da Recorrente, Acórdão no. 3201-005.577 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, de 21 de agosto de 2019:

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CRÉDITOS. CONCEITO.  
COMBUSTÍVEIS. ÓLEO DIESEL LUBRIFICANTES. GRAXAS.

Os gastos com combustíveis, óleo diesel, lubrificantes e graxas geram créditos a serem utilizados na apuração do PIS e da COFINS, na atividade de mineração, nos termos do inc. III, do § 1º do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Portanto, propõe-se dar provimento ao Recurso Voluntário neste item.

### **5. Elaboração de projetos geotécnicos em geral, terraplanagem, prospecção, sondagem**

Segundo a Recorrente, ela tem direito ao crédito ligado aos projetos e aos equipamentos utilizados na atividade de sondagem, porque esta atividade é serviço essencial ao empreendimento mineiro, uma vez que possibilita a definição e classificação de recursos minerais, trazendo informações quanto ao nível de confiabilidade e da estimativa de minério para a lavra, além de também permitir que a jazida continue a ser explorada ao longo dos anos. Para subsidiar essas afirmações apresentou laudo técnico apresentado (doc. 36 da impugnação).

Não há lógica nem viabilidade econômica que a empresa saia a esmo procurando minério, imprescindível que sejam elaborados projetos e realizada prospecção. Assim, o processo produtivo se inicia especificamente com a elaboração do projeto topográfico, a qual certamente se baseia em projetos geotécnicos, prospecção, terraplanagem e sondagem. Portanto, parece-nos assistir razão à Recorrente. Nesse sentido, o Acórdão Acórdão 3402-002.669, deste CARF, colacionamos trecho da Ementa:

ASSUNTO:CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO. Insumos, para fins de creditamento da contribuição social não cumulativa, são todos aqueles bens e serviços que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, que sejam neles empregados direta ou indiretamente. Os gastos com a contratação de serviços de prospecção, sondagens e de geologia guardam relação de pertinência e essencialidade como processo de lavra de minérios e ensejam creditamento com base nos gastos efetivamente comprovados.

Dessa forma, proponho que seja dado provimento ao Recurso Voluntário neste item.

### **6. Os fretes de venda e os fretes na aquisição de insumos**

Neste item, a Recorrente questiona glosas relativas ao frete de venda e também ao frete na aquisição e despesa de armazenagem de insumos. Analisemos separadamente.

#### **a) Frete e despesas de armazenagem na aquisição de insumos**

Assevera a Recorrente que a Fiscalização glosou os fretes e as despesas de armazenagem relativas aos insumos anteriormente glosados, como decorrência das glosas dos insumos respectivos.

Segundo a Recorrente, a glosa se refere a fretes de insumos adquiridos de terceiros, mas especificamente os concentrados externos que são misturados ao minério.

b) Frete de venda

O frete de venda mencionado neste item é descrito como o de transporte de ácido sulfúrico vendido pela Recorrente, arcado pela vendedora nas vendas para as fábricas de fertilizantes e usinas de álcool.

Neste item, assiste razão à Recorrente. Proponho afastar as glosas relativas a frete e armazenagem de insumos cujas glosas foram afastadas, conforme indicadas na alínea “a”, e também relativas a frete de venda, conforme indicada na alínea “b”.

## 7. O Frete de insumos entre estabelecimentos da recorrente

Alega a Recorrente que também não foi admitido o creditamento em relação ao frete incorrido na fase de pré-produção, entre seus estabelecimentos, relativamente ao transporte de insumos, a exemplo do minério utilizado em seu processo produtivo. Defende que se trata de custo de produção. Nesse sentido, parece-nos assistir razão à Recorrente, com respaldo em entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais deste CARF, Acórdão no. 9303007.071–3ªTurma, de 11 de julho de 2018, transcrevemos a Ementa:

ASSUNTO:CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005 PIS/PASEP.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

O conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade. Referido critério traduz uma posição "intermediária", na qual, para definir insumos, busca-se a relação existente entre o bem ou serviço, utilizado como insumo e a atividade realizada pelo Contribuinte. Não é diferente a posição predominante no Superior Tribunal de Justiça, o qual reconhece, para a definição do conceito de insumo, critério amplo/próprio em função da receita, a partir da análise da pertinência, relevância e essencialidade ao processo produtivo ou à prestação do serviço.

FRETE DE INSUMOS E PRODUTOS SEMI-ELABORADOS ENTRE ESTABELECEMENTOS.

A transferência de matérias-primas extraídas das minas para as fábricas constitui-se em etapa essencial do ciclo produtivo, ainda mais quando se considera a distância que separa as unidades mineradoras dos complexos industriais e a diversidade de locais onde as minas estão situadas. Além disso, é característica da atividade da Recorrente a produção do próprio insumo, até mesmo como forma de ter a segurança de não interrupção do processo produtivo dos fertilizantes. Nesse cenário, portanto, mostra-se imprescindível a contratação do frete junto à terceira pessoa jurídica para transferência entre estabelecimentos da mesma empresa frete pago em decorrência do transporte dos minerais das minas até o complexo industrial local onde é produzido o fertilizante, inserindo-se no conceito de insumo.

Assim, os valores decorrentes da contratação de fretes de insumos (matérias-primas), produtos semi-elaborados e produtos acabados entre estabelecimentos da própria empresa geram direito aos créditos das contribuições para o PIS e para a COFINS na sistemática não-cumulativa, pois são essenciais ao processo produtivo da Recorrente e se constituem em insumos essenciais no seu processo de industrialização. Nos termos

do § 8º, do art. 63 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, importa consignar ser o entendimento da maioria do Colegiado, que acompanhou a Relatora pelas conclusões, que o conceito de insumo é mais restritivo, podendo ser reconhecido o direito ao crédito de PIS e COFINS não-cumulativos quando o bem ou serviço a ser considerado como insumo estiver estritamente vinculado à produção da mercadoria.

Portanto, propõe-se dar provimento ao Recurso Voluntário neste item.

Passaremos à análise de mais alguns pontos levantados pela Recorrente no Recurso Voluntário.

#### **8. Os créditos apropriados em período diverso daquele em que verificada a respectiva aquisição.**

A Recorrente questiona a questão dos créditos apropriados em período diverso daquele em que foi verificada a aquisição. Afirma que a Fiscalização glosou créditos sem outro fundamento a não ser que:

"tendo em vista que a legislação tributária limita o pedido de ressarcimento a um único trimestre calendário, créditos extemporâneos podem ser pleiteados, desde que obedeçam ao prazo prescricional de 5 (cinco) anos e seja efetuado por meio de demonstrativo retificador no período correto, por conseguinte, o simples lançamento de créditos extemporâneos em períodos posteriores não enseja direito ao referido crédito".

Outros créditos foram glosados com a fundamentação de que "vários desses itens foram adquiridos em períodos anteriores e não podem ser considerados no cálculo do crédito do período sob análise". Cita como exemplo os serviços utilizados como insumos e as despesas de armazenagem e frete.

Defende a Recorrente que não há nenhum dispositivo legal que vede a apropriação posterior do crédito não apropriado num determinado mês. Entende que, muito pelo contrário, o artigo 3º, parágrafo 4º, da Lei n. 10833 (e da Lei n. 10637) é categórico ao afirmar que "*o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes*". Conclui que os créditos tomados após o mês competente, ainda que possam ser considerados extemporâneos, podem ser aproveitados enquanto não decair o respectivo direito.

Atualmente neste Conselho, o entendimento realmente é que o contribuinte tem direito ao crédito extemporâneo desde que devidamente comprovado e dentro do prazo decadencial. Nesse sentido, a decisão proferida por intermédio do Acórdão 3401001.585 do CARF, processo 13981.000257/200520:

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. APROVEITAMENTO EXTEMPORÂNEO. DESNECESSIDADE DE PRÉVIA RETIFICAÇÃO DO DACON.**

Desde que desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado não cumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte.

Portanto, assiste razão à Recorrente neste item.

## **9. Despesas de Contraprestação de Arrendamento Mercantil.**

Quanto ao arrendamento mercantil, a Recorrente apresentou o seguinte histórico

A fiscalização houve por bem glosar os valores lançados sob a rubrica "despesas de contraprestações de arrendamento mercantil", sob o entendimento de que a recorrente não teria comprovado a efetivação dos gastos em questão, conforme consta no item 18.3 do Termo de Verificação Fiscal que acompanhou os autos de infração originários do presente processo.

Ao analisar as planilhas das glosas efetuadas pela d. fiscalização (fls. 2270 à 2281), a recorrente constatou que a fiscalização glosou o valor total de R\$ 3.442.339,84 (três milhões, quatrocentos e quarente e dois reais, trezentos e trinta e nove reais e oitenta e quatro centavos), que haviam sido informadas pela recorrente sob essa rubrica.

Quando da apresentação da impugnação nos presentes autos, a recorrente informou que, equivocadamente, lançou sob essas rubricas valores relativo a outras despesas. Isso porque, nos meses de janeiro a maio de 2009, ao transportar as informações constantes na "planilha de cálculo da DACON" relativas aos itens que geram direito a crédito das contribuições em comento, a recorrente lançou alguns valores nas linhas incorretas.

Certa do equívoco cometido, a recorrente apresentou a competente DACON retificadora a fim de corrigir os erros apontados.

Por essa razão, a recorrente apresentou as fichas 6/A e 16/A dos meses de janeiro, fevereiro, março, abril e maio de 2009, bem como o demonstrativo de cálculo da DACON original e da DACON retificadora (doc. 39 da impugnação), que demonstram os equívocos cometidos e a correção do erro em questão.

Ao se pronunciar sobre as alegações e documentos apresentados pela recorrente no que tange às despesas de contraprestação de arrendamento mercantil, a autoridade fiscal competente pela realização da diligência fiscal, segundo se observa pelo demonstrativo acostado às fls. 2838 a 2849, considerou os valores lançados pela recorrente em seu Livro Razão e em seu DACON retificador.

Registre-se que a retificação do DACON em questão implicou não só em reajuste dos valores lançados como despesas de arrendamento mercantil como também de outros créditos informados no DACON original, os quais foram integralmente aceitos pela d. autoridade competente, conforme planilha que acompanhou o resultado de diligência realizada (fls. 2838 a 2849).

Neste contexto, a autoridade competente procedeu à recomposição dos valores relativos às despesas de arrendamento mercantil, acolhendo integralmente os valores constantes na tabela informada pela recorrente na página 66 da impugnação (tópico Todavia, não obstante a ilustre autoridade tenha acolhido os valores informados no DACON retificador, deixou de se manifestar sobre os documentos apresentados pela recorrente no que concerne aos meses de maio e novembro de 2009).

Ao analisar a questão o v. acórdão, igualmente, restou omissa no que se refere aos documentos comprobatórios das despesas relativas ao arrendamento mercantil incorridas nos meses em questão (maio e novembro de 2009).

Defende a Recorrente que incorreu em despesas de arrendamento mercantil e que tais despesas foram comprovadas. Informa que existia uma "conta corrente" (conta contábil nº

22201020) entre as sociedades do grupo e que tais despesas foram rateadas entre as empresas envolvidas pelo critério do montante de material efetivamente utilizado por cada sociedade.

Assim, afirma que no mês de maio de 2009 teve despesas de arrendamento mercantil no montante de R\$ 73.417,79 (parte por ela devida em virtude do rateio do valor total de R\$ 330.268,23) e do montante de R\$ 74.259,47 (parte devida pela recorrente em decorrência do rateio do valor total de R\$ 336.410,81), tendo sido, portanto, o total da despesa de arrendamento mercantil por ela assumida no mês de maio no valor de R\$ 147.677,26 (doc. 41 da impugnação), tal como consta no livro razão e no DACON original e retificador.

Ressalta que seus lançamentos contábeis a recorrente constou como "sociedade parceira" n. 7001.

No mês de novembro de 2009, a Recorrente afirma que assumiu o valor das despesas de arrendamento mercantil que lhe cabiam em decorrência do critério de rateio no montante total de R\$ 428.432,88, relativo ao valor de R\$ 253.785,78, acrescido do valor de R\$ 174.647,10 (doc. 41 da impugnação), nos exatos termos declarados no DACON e descritos no livro razão.

Com essas informações e os respectivos dados contábeis, considera a Recorrente que comprovou as despesas de arrendamento mercantil incorridas e defende seu direito ao crédito em questão, com o conseqüente cancelamento dos autos de infração combatidos.

Neste item, realmente a Recorrente logrou demonstrar e fundamentar suas pretensões, de forma que lhe assiste razão.

### **10. Créditos descontados referentes a energia elétrica**

Em relação às glosas sobre os créditos relativos à energia elétrica, conforme anotou a Recorrente, foi realizada diligência fiscal e a Recorrente apresentou documentos comprobatórios. Com base na diligência e nos documentos, a DRJ decidiu pelo cancelamento parcial da glosa em razão das despesas comprovadas, bem como determinou que sejam considerados, nos processos administrativos relativos aos pedidos de ressarcimento das contribuições em comento relativos à setembro e novembro de 2009, as notas fiscais n. 9576 e 4980.

A Recorrente apresenta, então, as seguintes observações:

Cabe registrar, contudo, que nos autos de infração originários do presente processo foram relacionadas as glosas realizadas em relação a todo ano-calendário de 2009 (item 0002), as quais, apesar de não trazerem diferença de recolhimento das contribuições em comento podem acarretar cobranças futuras em relação aos créditos acumulados vinculados às receitas do mercado interno.

Neste sentido, as notas fiscais em referência devem, de igual forma, serem consideradas para fins de reapuração dos créditos deferidos pela d. fiscalização, nos termos da planilha constante às fls. 2874.

De igual forma, tal como determinado pelo v. acórdão recorrido, é de suma importância que tais notas sejam consideradas nos demonstrativos de glosas acostados aos processos

administrativos relativos aos pedidos de ressarcimento, a fim de que não parem dúvidas sobre o efetivo direito creditório a que faz jus a recorrente.

Neste ponto, assiste razão à Recorrente e, em consequência, propõe-se dar provimento ao Recurso Voluntário.

### **11. Erro de cálculo na reapuração realizada após diligência fiscal**

Lembra a Recorrente que foi realizada diligência que reconheceu a improcedência de parte das glosas fiscais inicialmente apuradas no ano-calendário 2009, contudo, tal diligência foram cometidos erros de cálculo na diligência, originalmente indicados pela Recorrente.

No entanto, a DRJ endossou integralmente o resultado apurado após a referida diligência e, assim, corroborou os demonstrativos equivocados, o que ampliou as glosas fiscais em alguns meses do referido ano-calendário.

A Recorrente indica alguns meses em que considera haver erros de cálculo. Erros relativos a aquisições de insumos no mercado interno, despesas de armazenagem e frete na venda de bens (FL. 3004). Contudo, tendo em conta que neste voto se propõe o afastamento dessas glosas, os eventuais erros de cálculo perdem a relevância.

Portanto, propõe-se negar provimento ao Recurso neste item.

### **12. Da possibilidade de apresentação de novas provas aos autos.**

A Recorrente informa que se encontra em fase final de elaboração um laudo técnico confeccionado por auditores independentes, com vistas a reavaliar toda a sistemática de apuração dos créditos da Contribuição ao PIS e da COFINS, relativos o período *sub judice*, o qual será apresentado oportunamente a fim de complementar a vasta documentação já apresentada no presente processo. Postula, desde já, pela futura juntada de laudo técnico que reavalia as glosas *sub judice*, de modo a complementar suas razões recursais e demonstrar a validade dos procedimentos adotados.

Contudo, não cabe mais nesta fase processual a determinação de diligências e perícia, para comprovação da existência do crédito. Nos termos dos artigos 15 e 16 do Decreto n.º 70.235/72 e do artigo 333, inciso I do CPC, a prova do fato compete à pessoa que o alega, devendo ter sido esta, como regra, apresentada por ocasião da manifestação de inconformidade.

Foram aceitas as provas e documentos apresentados pela Recorrente até a presente fase processual, com base no princípio da verdade material. Todavia, paralisar o processo para aguardar um laudo ou pedido de diligência na fase de decisão não tem qualquer amparo legal. Portanto, precluso o direito da Recorrente.

### **13. O descabimento dos juros de mora sobre a multa de ofício**

Argumenta, por fim, a Recorrente, de forma subsidiária, que não incidem juros sobre as multas de ofício aplicadas. Quanto ao tema, cabe observar entendimento consolidado neste CARF:

**Súmula CARF nº 108**

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (**Vinculante**, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Assim, não há como afastar a incidência de juros sobre a multa de ofício.

**CONCLUSÃO**

Diante do exposto, proponho por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, nos termos do presente voto.

(assinado digitalmente)  
Liziane Angelotti Meira - Relatora