



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13116.000694/2009-76
Recurso Voluntário
Resolução nº 3402-002.745 – 3ª Seção de Julgamento/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de outubro de 2020
Assunto DILIGÊNCIA
Recorrente BRITACAL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE BRITA E CALCÁRIO
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes - Presidente.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos - Relatora.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Renata da Silveira Bilhim, Lara Moura Franco Eduardo (Suplente convocada), Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocada), Thais de Laurentiis Galkowicz e Rodrigo Mineiro Fernandes (Presidente). Ausente a conselheira Maysa de Sa Pittondo Deligne, substituída pela conselheira Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocada).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 03-057.856 (e-fls. 506-514), proferido pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília/DF que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade, mantendo o Despacho Decisório que homologou em parte a compensação declarada pela contribuinte, por insuficiência do crédito reconhecido.

Fl. 2 da Resolução n.º 3402-002.745 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13116.000694/2009-76

Por bem sintetizar os fatos ocorridos até aquele momento, reproduzo o relatório da decisão recorrida:

Cuidam os autos de PER/Dcomp, Pedidos de Ressarcimento e respectivas Declarações de Compensação, créditos de Cofins Não-Cumulativa, apurados nos trimestres do ano-base de 2007, com diversos débitos próprios da contribuinte.

Irresignada com a homologação parcial da compensação pela instância "a quo", a interessada oferece manifestação de inconformidade, alegando, em síntese, que:

Todos os produtos comercializados pela Inconformada – agregados (pedra marroada, britas de diferentes dimensões) e calcário agrícola – são obtidos, necessariamente, através de uma sequência de fases interdependentes anteriores à cominuição (fase esta, que compreende os métodos de britagem e moagem). Portanto, não há que se falar que somente a fase de cominuição é representativa do processo de produção. Anexa à presente manifestação, parecer técnico que relata de forma fidedigna, a descrição sistemática de todas as etapas do processo de produção, com menção aos equipamentos e bens utilizados como insumo.

Assim, é imperioso reconhecer que o processo produtivo da Britacal não possui a delimitação imposta pelo Auditor (os atos de produção se dão somente na fase de cominuição, britagem e moagem).

Não possui amparo legal (Leis 10.833/03 e 10.637/2002, inciso II, art. 3º), no que tange aos insumos consumidos no processo de produção da brita e do calcário, o entendimento de que somente seriam aproveitáveis os créditos gerados pelos materiais que sofrem alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

A Instrução Normativa SRF 404/2004 ofende diretamente a lei que abordou o termo “insumos” de forma ampla, conceituando insumo de forma diferente e mais restrita do que o DL 1.598/1977, norma hierarquicamente superior, ainda estabeleceu limites onde a lei não o fez, sendo certo que também não incumbe à Receita Federal limitar ou modificar o conceito de insumo.

Entende o Fiscal que a peça “martelo” (pastilhas), não a peça martelo de uso corriqueiro, são peça chave do setor de moagem do produto, sendo ao longo do tempo completamente desgastados pelo processo produtivo (essas peças prestam-se à moagem da brita no setor de cominuição).

Assim, tendo em vista que não houve análise técnica para efeito de exclusão dos itens e que os valores não-homologados foram todos apurados com base na lista de materiais aleatoriamente ali lançados, certo é que o respeitável trabalho realizado é essencialmente dotado de nulidade, carecendo da materialidade/legalidade necessária à definição de valores a serem recolhidos ao Erário.

Não procede também a glosa do crédito referente ao insumo “óleo diesel” utilizado na produção, porque o critério usado pelo Auditor de que não está sujeito ao pagamento da contribuição é equivocado, pois o valor do produto óleo diesel é onerado pela contribuição para o PIS/Pasep e Cofins na origem (Refinaria);

Assim também, não há de se falar em impossibilidade de manutenção dos créditos a título de PIS/Pasep e Cofins, mesmo em caso de vendas realizadas com alíquota zero.

O mesmo raciocínio utilizado para reconhecimento dos créditos relativos a aquisição dos insumos, deve ser mantido para os créditos referentes à depreciação dos equipamentos de transporte utilizados diretamente no processo produtivo, que é o caso. O Auditor não poderia excluir sumariamente do rol de créditos.

Fl. 3 da Resolução n.º 3402-002.745 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13116.000694/2009-76

Ante todo o exposto, requer seja a Manifestação de Inconformidade julgada totalmente procedente, reconhecendo-se o direito aos créditos indevidamente glosados.

Protesta pela produção de todas as provas em direito admitidas, especialmente prova pericial e documental.

O v. Acórdão da DRJ de origem foi proferido com a seguinte Ementa:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2007

INSUMO. GERADOR DE CRÉDITOS DE PIS E COFINS. ALCANCE. AÇÃO DIRETAMENTE EXERCIDA SOBRE O PRODUTO EM FABRICAÇÃO.

Geram créditos de PIS e Cofins, descontáveis do valor devido da contribuição e compensáveis, as aquisições de qualquer bem que sofra alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado.

PROVA DOCUMENTAL E PERICIAL. DESNECESSIDADE. PEDIDO INDEFERIDO.

A autoridade julgadora de primeira instância determinará a realização de perícia, quando entende-la necessária, indeferindo a que considerar prescindível.

RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO. ENTENDIMENTO DA RFB. DEVER DO JULGADOR.

É dever do julgador observar o entendimento da RFB expresso em atos normativos.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

A Contribuinte recebeu a Intimação nº 0023/2014-SAORT/DRF-ANÁPOLIS/GO (e-fls. 515) pela via postal em data de 27/02/2014 (e-fls. 516), apresentando o Recurso Voluntário de e-fls. 522-547 por meio de protocolo físico em data de 31/03/2014, pelo qual pediu pela reforma do Acórdão 03-057.856, com o julgamento pela total improcedência das glosas contestadas, requerendo, em síntese:

- i) A homologação dos créditos de PIS/COFINS, considerando todas as etapas do processo produtivo realizado, inclusive limpeza, extração e transporte de rocha calcária (anteriores à moagem e britagem);
- ii) A homologação dos créditos de PIS/COFINS, considerando o conceito amplo de insumos, nos termos das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002, sem as restrições impostas pelas Instruções Normativas RFB nºs 247/2002 e 404/2004;
- iii) A homologação dos créditos de PIS/COFINS referentes ao insumo óleo diesel utilizado em todas as etapas do processo produtivo, os quais foram consumidos em máquinas, veículos e equipamentos empregados ao longo da produção dos bens destinados à venda;

Fl. 4 da Resolução n.º 3402-002.745 - 3ª Seção/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13116.000694/2009-76

- iv) A homologação dos créditos de PIS/COFINS referentes aos encargos de depreciação das máquinas, veículos e equipamentos utilizados em todas as etapas do processo produtivo;
- v) Subsidiariamente, caso as provas já constantes dos autos não sejam suficientes, requer a realização de prova pericial sobre o processo produtivo e respectivos insumos utilizados.

É o relatório.

Voto

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

Conforme relatório e despacho de e-fls. 549, o recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

2. Do conceito de insumos para aproveitamento de créditos de PIS/COFINS.

2.1. Conforme relatado, o lançamento em análise decorreu das glosas de créditos das Contribuições para o PIS e da COFINS, originados de insumos diversos, bem como de óleo combustível (óleo diesel) e lubrificantes, além de depreciação de máquinas e equipamentos utilizados na produção.

Tanto a Fiscalização quanto o ilustre Julgador de primeira instância conceituaram insumo como a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, considerando, portanto, as restrições previstas pelas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e 404/2004.

2.2. Todavia, o C. Superior Tribunal de Justiça concluiu através do julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, processado em sede de recurso representativo de controvérsia, que o conceito de insumo, para efeito de tomada de crédito das contribuições na forma do artigo 3º, inciso II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando a imprescindibilidade ou a importância de determinado item (bem ou serviço) para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Ao julgar a questão, o Tribunal Superior destacou que a interpretação do termo “insumo” de forma restritiva pela Fazenda desnatura o sistema não cumulativo.

Fl. 5 da Resolução n.º 3402-002.745 - 3ª Seção/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13116.000694/2009-76

Por esta razão, o STJ declarou a ilegalidade das Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e 404/2004, invocadas na decisão recorrida, as quais, repito, restringiam o direito de crédito aos insumos que fossem diretamente agregados ao produto final, ou que se desgastassem através do contato físico com o produto ou serviço final.

Em síntese, a partir da decisão definitiva do STJ, restou pacificado que no regime não cumulativo das contribuições ao PIS e à COFINS, o crédito é calculado sobre os custos e despesas sobre bens e serviços intrínsecos à atividade econômica da empresa.

2.3. Por sua vez, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional publicou em data de 03/10/2018 a Nota Explicativa SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF, acatando o conceito de insumos para crédito de PIS e Cofins fixado pelo Superior Tribunal de Justiça, conforme Ementa abaixo transcrita:

Documento público. Ausência de sigilo.

Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016.

Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014.

Transcrevo os itens 14 a 17 da SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF:

"14. Consoante se depreende do Acórdão publicado, os Ministros do STJ adotaram uma interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Dessa forma, tal aferição deve se dar considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do "teste de subtração" serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado "teste de subtração" a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques." (sem destaques no texto original)

2.4. Destaco, ainda, o Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018, proferido com a seguinte Ementa:

Fl. 6 da Resolução n.º 3402-002.745 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13116.000694/2009-76

Assunto. Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

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

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

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

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

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

b.2) “por imposição legal”.

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

2.5. Portanto, o conceito de insumos para efeitos do art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e art. 3º, II, da Lei 10.833/2003, passou a abranger todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou impeça a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço resultantes.

2.6. Nos termos previstos pelo artigo 62, § 2º do Anexo II do RICARF e, com base no entendimento adotado pelo STJ sobre o conceito de insumo para aproveitamento de créditos de PIS e COFINS, passo à análise do presente caso quanto à necessidade de conversão do julgamento em diligência para que sejam apuradas a relevância ou essencialidade dos itens indicados como insumo pela Recorrente, cujos créditos foram glosados através do Despacho Decisório nº 453 DRF/ANA.

3. Da necessária conversão do julgamento do recurso em diligência

3.1. Considerando a alteração sobre o conceito de insumos para efeito de tomada de crédito das contribuições para o PIS e da COFINS e, atentando aos critérios da essencialidade ou relevância, nos termos demonstrados no Item 2 deste voto, faz-se necessária a conversão do julgamento do recurso em diligência, consoante a controvérsia abaixo descrita.

3.2. Conforme observado pela Unidade de Origem no Despacho Decisório nº 453 – DRF/ANA (e-fls. 414 – 422), através dos DACONs/2007 transmitidos pelo contribuinte, o crédito reclamado é composto pelas linhas "**Bens Utilizados como Insumos**", "**Despesas de Energia Elétrica**", e "**Bens do Ativo Imobilizado (Encargos de Depreciação)**".

A Fiscalização pediu durante o procedimento a apuração da quantidade de combustível e lubrificante que foi utilizada nos grupos geradores, com a finalidade específica de gerar energia para os sistemas de britagem e moagem, o que foi esclarecido às fls. 333-335 do processo eletrônico.

Igualmente foram indicadas pela Contribuinte às e-fls. 378-405, as notas fiscais de compras de insumos utilizadas para apuração de créditos, relacionadas em planilha contendo os insumos que compuseram os créditos dos DACONs, mês a mês, de 2006 a 2008.

Foi realizada análise de documentos e planilhas eletrônicas com a composição dos bens utilizados como insumos, dos encargos de depreciação, e das vendas realizadas durante 2007, além de cópias das notas fiscais de energia elétrica e de alguns dos principais "bens utilizados como insumos", bem como a descrição das atividades desenvolvidas nas plantas da empresa.

3.3. A Contribuinte comercializa brita e calcário usado como corretivo de solo. As atividades referentes à prospecção, extração, processamento e venda do mineral, foram assim resumidas em manifestação de e-fls. 333-335 e consignadas em Despacho Decisório:

- 6.1. Prospecção, para determinar a concentração de minério de uma determinada área;
- 6.2. Limpeza de vegetação, para permitir o acesso às áreas exploradas;
- 6.3. Limpeza dos rejeitos produzidos pela escavação do solo;
- 6.4. Perfuração e detonação do minério, para retirar blocos de minério e colocá-los próximos ao britador;
- 6.5. Detonação e rompimento dos blocos que não atenderam ao tamanho máximo admitido pelo sistema de britagem;
- 6.6. Britagem, Rebritagem e Peneiramento. quando, de fato, se produz a brita, em suas diversas classificações;
- 6.7. Estocagem da brita;
- 6.8. Transporte da brita até o seu consumidor;
- 6.9. Moagem, quando o minério é transformado em corretivo de solo (calcário);
- 6.10. Transporte do calcário até o consumidor final.

3.4. Em razão das restrições previstas pelas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e 404/2004, a Autoridade Fiscal considerou que apenas a britagem (6.6, acima) e a moagem (6.9, acima) são as que correspondem à produção da brita e do calcário, uma vez que os insumos sofrem alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

Assim concluiu a Unidade de Origem:

Fl. 8 da Resolução n.º 3402-002.745 - 3ª Sejl/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13116.000694/2009-76

De acordo com o conceito mostrado acima, no § 4º do artigo 8º da IN SRF 404/2004, **só se aproveitam os créditos relativos aos materiais que sofrem alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação** (insumos diretos), com exceção dos combustíveis e lubrificantes, incluídos por expressa determinação legal (art. 3º, inciso 11, da Lei nº 10.833/2003). Assim, retiramos da apuração a maioria dos itens apresentados pela BRITACAL, porque quando sofrem alguma alteração **esta não ocorre em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação**. Os itens retirados estão nas planilhas das folhas 376 a 403, e causam o seguinte impacto, mês a mês:

MÊS	INSUMOS INFORMADOS (R\$ / MÊS)	INSUMOS INDEVIDOS (R\$ / MÊS)	INSUMOS CORRIGIDOS (R\$ / MÊS)	CRÉDITO COFINS INDEVIDO (R\$ / MÊS)	CRÉDITO COFINS INDEVIDO (R\$/TRIMESTRE)
01/2006	164.050,53	102.488,25	61.562,28	7.789,11	
02/2006	216.141,45	114.238,20	101.903,25	8.682,10	
03/2006	340.030,09	235.498,26	104.531,83	17.897,87	34.369,08
04/2006	379.766,58	288.519,79	91.246,79	21.927,50	
05/2006	468.416,09	421.109,17	47.306,92	32.004,30	
06/2006	675.140,12	398.670,05	276.470,07	30.298,92	84.230,72
07/2006	837.003,38	586.634,43	250.368,95	44.584,22	
08/2006	515.591,15	435.466,08	80.125,07	33.095,42	
09/2006	346.171,09	255.564,47	90.606,62	19.422,90	97.102,54
10/2006	759.803,82	561.873,26	197.930,56	42.702,37	
11/2006	566.108,74	352.693,95	213.414,79	26.604,74	
12/2006	171.728,25	96.232,62	75.495,63	7.313,68	76.820,79
	5.439.951,29	3.848.988,53	1.590.962,76	292.523,13	292.523,13

3.5. Com isso, a Fiscalização excluiu da apuração dos créditos pleiteados os itens sobre os quais concluiu que não sofrem alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, os quais foram relacionados nas planilhas de e-folhas 378 a 405.

3.6. Com relação aos créditos originados da aquisição de óleos combustíveis (óleo diesel) e lubrificantes, concluiu a Fiscalização pela glosa, considerando, igualmente, que os respectivos fornecedores vendem com alíquota zero do PIS, nos termos previstos pelo artigo 42 da MP nº 2158-35, de 24/08/2001¹.

Consta em Despacho Decisório a seguinte fundamentação:

9. Voltando aos **combustíveis**, perguntamos ao contribuinte (fl. 337), em decorrência do detalhamento das atividades, a quantidade utilizada especificamente na britagem e na moagem, quando tais insumos estariam, ainda que sem contato direto com os bens produzidos, inseridos na produção de brita e calcário. Obtivemos resposta de que houve utilização de combustível (Óleo diesel) nos meses de abril a dezembro de 2007 (fl. 339). São valores que poderiam retomar à base de insumos, desde que observadas as limitações constantes do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei 10.637/2002 (item 7, acima). Entretanto, os fornecedores de óleo diesel para a BRITACAL, durante 2007, eram todos distribuidores (fls. 406-408), e venderam o combustível com a alíquota do PIS igual a zero. Logo, tais combustíveis caíram na limitação imposta pelo inciso II do § 2º do art. 3º da Lei 10.637/2002 (item 7, acima), de não se poder aproveitar crédito pela aquisição de bens não sujeitos ao pagamento da contribuição. Por isso, nenhuma fração do óleo

¹ Art. 42. Ficam reduzidas a zero as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de:

I - gasolinas, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e GLP, auferida por distribuidores e comerciantes varejistas;

Fl. 9 da Resolução n.º 3402-002.745 - 3ª Sejl/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13116.000694/2009-76

diesel utilizado pode gerar crédito, na apuração do PIS Não-Cumulativo. A Solução de Divergência COSIT nº37, de 09/10/2008, explica a situação:

Com isso, foi parcialmente homologado o crédito pleiteado, referente somente àquele utilizado diretamente no processo produtivo.

3.7. Com relação aos créditos originados da depreciação, concluiu a Fiscalização pela glosa, considerando que há itens das atividades de transportes, os quais não são utilizados nas atividades de industrialização, nos termos previstos pelo artigo 3º, inciso VI, da Lei nº 10.637/2002.

Consta em Despacho Decisório a seguinte fundamentação:

11. Os créditos dos encargos de depreciação também apresentam problemas. Há itens das atividades de transporte, os quais não são utilizados nas atividades de industrialização (fls. 409-410), conforme determina o art. 3º, inciso VI, da Lei nº 10.637/2002 (item 7, acima). Sendo assim, procedemos A seguinte correção nos números dos DACONs:

MÊS	DEPRECIÇÃO DA CON (R\$ / MÊS)	DEPRECIÇÃO INDEVIDA (R\$ / MÊS)	DEPRECIÇÃO CORRIGIDA (R\$ / MÊS)	CRÉDITO COFINS INDEVIDO (R\$ / MÊS)	CRÉDITO COFINS INDEVIDO (R\$ / TRIMESTRE)
01/2007	55.933,40	8.334,37	47.599,03	633,41	
02/2007	69.517,16	21.918,03	47.599,13	1.665,77	
03/2007	72.517,24	21.918,03	50.599,21	1.665,77	3.964,95
04/2007	72.645,96	21.918,03	50.727,93	1.665,77	
05/2007	74.602,05	23.755,60	50.846,45	1.805,43	
06/2007	74.602,05	23.755,60	50.846,45	1.805,43	5.276,62
07/2007	74.602,05	23.755,60	50.846,45	1.805,43	
08/2007	74.602,05	23.755,60	50.846,45	1.805,43	
09/2007	74.602,05	23.755,60	50.846,45	1.805,43	5.416,28
10/2007	74.602,05	23.755,60	50.846,45	1.805,43	
11/2007	74.602,05	23.755,60	50.846,45	1.805,43	
12/2007	74.602,05	23.755,60	50.846,45	1.805,43	5.416,28
	867.430,16	264.133,26	603.296,90	20.074,13	20.074,13

12. Por Fim, na análise das receitas, com base nas planilhas enviadas em atendimento às nossas solicitações, constatamos que a maior parte da receita é relativa à venda de calcário agrícola (para correção de solo) com alíquota zero, de acordo com o artigo 1º da Lei nº 10.925/2004.

3.8. Por sua vez, a 4ª Turma da DRJ em Brasília/DF manteve o entendimento da Fiscalização, analisando o processo produtivo da Contribuinte com base no conceito restritivo de insumos. Destaco:

No que tange à extensa dissertação do contribuinte relativamente a insumos, óleos combustíveis (óleo diesel) e lubrificantes e depreciação de máquinas e equipamentos utilizados na produção, geradores de créditos, verifica-se que os valores glosados a este título, tem por fundamento o art. 3º da Lei 10.647/2002 e parágrafo 5º do art. 66 da IN SRF 247/2002 que assim rezam:

(...)

Do acima transcrito depreende-se que geram crédito as aquisições de bens utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, entendendo-se como insumos a matéria-prima, o produto intermediário, a matéria de

Fl. 10 da Resolução n.º 3402-002.745 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13116.000694/2009-76

embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

Vê-se que a questão dos autos está relacionada com bens que sofrem alteração (desgaste, dano ou perda de propriedade física ou química), por conta da ação direta exercida sobre o produto em fabricação.

(...)

No tocante aos combustíveis, o creditamento está vedado pelo inciso II do parágrafo 2º do art. 3º da Lei, acima transcrito, (não se pode aproveitar crédito pela aquisição de bens não sujeitos ao pagamento da contribuição). Os fornecedores de óleo diesel para a Britacal, durante 2007, eram todos distribuidores e venderam o combustível com a alíquota zero.

(...)

Relativamente aos créditos de encargos de depreciação, aplica-se o mesmo entendimento dado aos insumos, tendo em vista que a depreciação de máquinas e equipamentos somente gera créditos se utilizados nas atividades de produção/industrialização, conforme inciso VI do art. 3º da Lei, acima reproduzido.

(...)

CONCLUSÃO.

Por consequência de todo o exposto, conclui-se que não merece acolhida o entendimento dado pela manifestante relativamente ao conceito de insumo, que segundo ela, deve abranger todas as etapas que levam à produção do bem.

Pelo contrário, nos estritos termos da lei e da instrução normativa, como acima clareado e demonstrado, nem todas as aquisições efetivadas pela contribuinte enquadram-se perfeitamente no conceito de insumo que sofre desgaste ou é consumido no processo produtivo, gerando direito a crédito.

Note-se que a norma prevê a ocorrência de três fatores para definir insumo gerador de crédito de PIS e Cofins: (a) bem que perde suas propriedades físicas ou químicas; (b) bem que exerce ação direta sobre o produto em fabricação e (c) bem que não esteja incluído no ativo imobilizado.

Ex positis, voto no sentido de julgar improcedente a manifestação de inconformidade, para manter o Despacho Decisório que homologou em parte a compensação declarada pela contribuinte, por insuficiência do crédito reconhecido.

3.9. Argumenta a Recorrente que todos os produtos comercializados são obtidos, necessariamente, através de uma sequência de fases interdependentes de produção, sendo que as falhas em qualquer das etapas, compromete a fase seguinte.

Com a Manifestação de Inconformidade foi apresentado o Laudo Técnico (Anexos 1, 2 e 3 - e-fls. 454-489), pelo qual indicou quais são e como funcionam os procedimentos ligados ao processo de produção da brita calcária e do calcário agrícola comercializados.

Com relação à aquisição de óleos combustíveis (óleo diesel) e lubrificantes, alega a Recorrente que não foi realizada a distinção entre aquisição de óleo combustível para revenda e aquisição para utilização como insumo.

Argumentou que *“existem duas situações distintas a serem enfrentadas no presente caso: **a primeira**, quando o óleo diesel é adquirido para revenda ao seu consumidor final (o que, em tese, não permitiria o creditamento); e, **a segunda**, quando o óleo diesel é*

Fl. 11 da Resolução n.º 3402-002.745 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13116.000694/2009-76

adquirido por pessoa jurídica para ser utilizado como insumo em sua cadeia produtiva, que é o caso da Recorrente”

Observo que o transporte mencionado pela DRF (Item 11 do Despacho Decisório), consta no Parecer Técnico como aquele realizado entre as etapas de britagem e moagem, acima especificadas. Destaco abaixo o seguinte excerto:

O processo produtivo de britas em conjunto com a produção de corretivo de solos — como é o caso da empresa objeto deste estudo — inicia-se na mina onde o planejamento de lavra prevê a melhor sequência de desmontes baseada no conhecimento geológico da jazida, alinhada às características químicas e físicas exigidas pelo mercado consumidor de britas e corretivo de solo.

Após a operação de desmonte o minério é carregado e transportado para a planta de beneficiamento, onde o mesmo passa pelo processo de cominuição e classificação granulométrica, visando atingir a faixa granulométrica exigida pelo mercado.

A descrição acima deixa claro que a produção de agregados e de corretivo de solo é um processo composto por um conjunto de atividades realizadas segundo uma sequência lógica integrada e bem definida, onde cada etapa agrega valor ao produto.

Igualmente argumenta a Recorrente que o reconhecimento dos créditos relativos a aquisição dos insumos deve ser mantido quanto à depreciação de máquinas e equipamentos de transporte utilizados diretamente no processo produtivo.

3.10. Da análise das alegações da Autoridade Fiscal e da defesa, bem como em razão da documentação apresentada pela Contribuinte e, principalmente, tendo em vista que a autuação foi lavrada com adoção de critérios restritos sobre a conceituação de insumos, o que deve ser revisto sob os critérios da essencialidade ou relevância adotados em decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça, entendo necessária melhor compreensão sobre as atividades desenvolvidas pela empresa autuada, possibilitando a correta busca pela verdade material na identificação das despesas que deram origem aos créditos glosados pela equipe de fiscalização e respectiva caracterização como insumos que permitam o aproveitamento de tais créditos.

3.11. Outrossim, aplica-se no caso em análise o Princípio da Verdade Material, vinculado ao princípio da oficialidade, pelos quais a Administração deve tomar decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade.

O Ilustre Doutrinador MEIRELLES (2003, p. 660)² assim preleciona:

O processo administrativo deve ser simples, despido de exigências formais excessivas, tanto mais que a defesa pode ficar a cargo do próprio administrado, nem sempre familiarizado com os meandros processuais.

Observo que a Lei nº 9.784/1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, assim prevê:

Art. 29. As atividades de instrução destinadas a averiguar e comprovar os dados necessários à tomada de decisão realizam-se de ofício ou mediante impulsão do órgão

² MEIRELLES, Hely Lopes. Direito administrativo brasileiro, 28. ed. atualizada. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 660.

Fl. 12 da Resolução n.º 3402-002.745 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13116.000694/2009-76

responsável pelo processo, sem prejuízo do direito dos interessados de propor atuações probatórias.

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.

Art. 37. Quando o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias.

Art. 38. O interessado poderá, na fase instrutória e antes da tomada da decisão, juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo.

Art. 39. Quando for necessária a prestação de informações ou a apresentação de provas pelos interessados ou terceiros, serão expedidas intimações para esse fim, mencionando-se data, prazo, forma e condições de atendimento.

Parágrafo único. Não sendo atendida a intimação, poderá o órgão competente, se entender relevante a matéria, suprir de ofício a omissão, não se eximindo de proferir a decisão.

E, no mesmo sentido, tratou o artigo 18 do Decreto nº 70.235/72. Vejamos:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Destaco ainda a lição de Leandro Paulsen³:

O processo administrativo é regido pelo princípio da verdade material, segundo o qual a autoridade julgadora deverá buscar a realidade dos fatos, conforme ocorrida, e para tal, ao formar sua livre convicção na apreciação dos fatos, poderá julgar conveniente a realização de diligência que considere necessárias à complementação das provas ou ao esclarecimento de dúvidas relativas aos fatos trazidos no processo.

A verdade material vem sendo corretamente aplicada por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em situações análogas.

3.12. Com isso, nos termos permitidos pelos artigos 18 e 29 do Decreto nº 70.235/72 cumulados com artigos 35 a 37 e 63 do Decreto nº 7.574/2011, proponho a conversão do julgamento em diligência, para que a Unidade de Origem proceda às seguintes providências:

³ PAULSEN, Leandro. Direito Processual Tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência. 5ª edição, Porto Alegre, Livraria do Advogado.

Fl. 13 da Resolução n.º 3402-002.745 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13116.000694/2009-76

a) Intime a Recorrente para que sejam apresentados, em prazo razoável, os seguintes esclarecimentos e comprovações:

a.1) Demonstrar, por meio de Laudo Técnico descritivo subscrito por profissional habilitado e com anotação de responsabilidade técnica do órgão regulador profissional, todo o processo produtivo da empresa, com a indicação detalhada e individualizada quanto ao enquadramento de cada bem e serviço glosado e contestado, considerando o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, em conformidade com o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça em julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, bem como na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e Parecer Normativo Cosit nº5, de 17 de dezembro de 2018. Deverá ser observada a ordem das glosas indicadas na planilha que embasou o Despacho Decisório, com a identificação dos insumos e respectiva utilização dentro do processo produtivo;

a.2) Com base na apuração indicada no Item “a.1”, especificar em quais máquinas, equipamentos e veículos são utilizados óleo diesel e lubrificantes, identificando as respectivas etapas do processo produtivo;

a.3) Com base na apuração indicada no Item “a.1”, especificar em qual etapa ocorreu o transporte de mercadorias apontado pela Fiscalização;

a.4) Com base na apuração indicada no Item “a.1”, identificar e comprovar a forma de utilização dos itens considerados para os valores lançados como depreciação de bens do ativo imobilizado, bem como em qual etapa do processo produtivo são utilizados;

a.5) Apresentar planilhas de cálculo da depreciação equivalente a parcela de cada bem que deu origem aos créditos glosados pela Fiscalização, indicando a metodologia de cálculo adotada e a fundamentação legal;

b) Realizar eventuais diligências que julgar necessárias para constatação especificada nesta Resolução;

c) Analisar os documentos comprobatórios constantes dos autos, em especial o Laudo Técnico de e-fls. 454-489, bem como Laudo Técnico e comprovação que serão apresentados pela Recorrente nos termos do Item “a”, apurando o enquadramento dos bens e serviços objeto deste litúgio de acordo com o conceito de insumo delimitado neste voto, bem como quanto a correção da metodologia adotada no cálculo da depreciação.

d) Elaborar Relatório Conclusivo e recálculo sobre as apurações e resultado da diligência.

e) Intimar a Contribuinte para, querendo, apresentar manifestação sobre o resultado no prazo de 30 (trinta) dias.

Fl. 14 da Resolução n.º 3402-002.745 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13116.000694/2009-76

3.13. Concluída a diligência, com ou sem resposta da parte, retornem os autos a este Colegiado para julgamento.

É a proposta de Resolução.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos