



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 13606.000029/2006-18
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3002-001.152 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária
Sessão de 16 de março de 2020
Recorrente CIA DE FOMENTO MINERAL E PARTICIPAÇÕES CFM
(INCORPORADA POR: CONGONHAS MINÉRIOS S/A)
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

PIS NÃO CUMULATIVO. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMO.

Na sistemática de apuração não cumulativa das contribuições para o PIS e Cofins, geram créditos os bens adquiridos para revenda e os bens/serviços utilizados como insumos; sendo considerados insumos os dispêndios que mantenham relação direta com o processo produtivo e que, simultaneamente, satisfaçam a condição de essencialidade, quando submetidos ao teste de subtração. Para além dos insumos, somente geram direito ao creditamento as hipóteses relacionadas no rol taxativo do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CERTEZA E LIQUIDEZ DO CRÉDITO. ÔNUS DA PROVA.

É do contribuinte o ônus de comprovar a certeza e a liquidez do crédito pleiteado através de documentos contábeis e fiscais revestidos das formalidades legais.

DILIGÊNCIA FISCAL. FINALIDADE.

A diligência é ferramenta posta a disposição do julgador para dirimir dúvidas sobre fatos relacionados ao litígio no processo de formação de sua livre convicção motivada. Não visa, portanto, suprir a inércia probatória das partes.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em rejeitar a conversão do julgamento em diligência proposta pela conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões e, em relação ao mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard - Presidente.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto da Silva Esteves - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Larissa Nunes Girard (Presidente), Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Sabrina Coutinho Barbosa e Carlos Alberto da Silva Esteves.

Relatório

O processo administrativo ora em análise trata de Pedido de Ressarcimento do COFINS, referente ao 4º trimestre de 2005, lastreado em créditos que se originariam da sistemática da não cumulatividade da contribuição.

A partir desse ponto, transcrevo o relatório do Acórdão recorrido por bem retratar as vicissitudes do presente processo:

"A contribuinte aqui identificada requereu em 02/03/2006 junto à Delegacia da Receita Federal em Belo Horizonte/MG, a compensação de créditos de Cofins não-cumulativo, referentes ao período de 01/10/2005 a 31/12/2005, com débitos diversos.

A DRF/Belo Horizonte, por intermédio do Parecer SEFIS de fls. 26/37, deferiu parcialmente o pleito, reconhecendo o direito creditório no valor de R\$672.313,65 e indeferindo o valor de R\$35.033,76, mencionando planilha de fl. 39. E m vista do crédito apurado pela fiscalização, decidiu a autoridade jurisdicionante, por intermédio do Despacho Decisório de fls. 40/44, homologar parcialmente a compensação declarada.

Cientificada da decisão em 20/12/2010 (fl. 52), a contribuinte manifestou, em 19/01/2011 (fl. 54), sua inconformidade, com as argumentações abaixo sintetizadas (fls. 55/71):

Elenca as glosas efetuadas pela Fiscalização, as quais discute:

"b"- Aquisições de bens para o ativo imobilizado (e que não seriam insumos), tais como, balanças, motor, panela de moagem.

Partindo da premissa da Fiscalização de que esses bens deveriam ser ativados e não tratados como insumos, argumenta que "as máquinas e os equipamentos incorporados ao ativo imobilizado, e adquiridos para utilização na produção

de bens destinados à venda, também geram crédito de PIS e Cofins", conforme legislação que faz citar.

Acrescenta que, "em que pese tenha a Requerente tomado o crédito com a equivocada classificação contábil de que tais bens seriam insumos, fato é que o enquadramento correto dos bens, como destinados ao ativo imobilizado e adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda, também geram direito ao crédito de PIS e Cofins.

Segue afirmando: "enquanto os créditos decorrentes de insumos são tomados imediatamente à aquisição do bem, em seu valor integral, aqueles provenientes de bens do ativo imobilizado terão seu valor apurado mensalmente, conforme os encargos de depreciação de cada um dos bens.

Neste sentido, cita a IN 457/2004 e particularmente o § 2º do seu art. 1º, o qual prevê, entre outras coisas, que opcionalmente ao disposto no § 12, para fins de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o contribuinte pode calcular créditos sobre o valor de aquisição de bens referidos no caput deste artigo no prazo de 4 (quatro) anos, no caso de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado. Deduz, em razão do arcabouço legal citado, que a Requerente, utilizando-se de tal critério, poderia ter calculado créditos sobre o valor de aquisição dos bens no prazo de quatro anos.

Assim, conclui, "tendo em vista que o período compreendido no presente item engloba os meses entre julho/03 e setembro/03, torna-se inarredável admitir que a Requerente pode se utilizar do crédito de maneira plena, posto que ultrapassados os 4 (quatro) anos previstos na legislação para que o crédito seja tomado em sua integralidade".

"c" - Bens e serviços cuja utilização no processo produtivo não foi informada ou demonstrada pela requerente.

A interessada informa estar apresentando, "por meio da planilha ora anexada (doc. 02), a descrição da utilização de todos os bens em seu processo produtivo, de modo a comprovar a existência do crédito".

"d" - Créditos utilizados em desacordo com a definição de insumo.

A interessada informa estar apresentando "a planilha ora anexada (doc.03)", a fim de comprovar que os materiais que a Fiscalização entendeu não se enquadrarem no conceito de insumo dado pela legislação, se realmente enquadram no conceito de insumo.

"e" - Falta de informações e detalhamento das depreciações utilizadas como crédito no 2º semestre de 2004.

A interessada "junta à presente o detalhamento das depreciações do período (doc. 04), especificando a descrição dos bens, o saldo, bem como os créditos decorrentes de cada bem constante do seu ativo".

"f" - Divergência entre os créditos apurados e os valores declarados na Dacon.

No sentido de demonstrar que não houve qualquer divergência entre os créditos apurados e os valores declarados na Dacon, a interessada afirma estar anexando "(i) Planilha com o demonstrativo da apuração e das compensações; (ii) Dctf com os impostos do período; e (Hi) Dacons do período (doc. 05)".

"g" - Depreciação: falta de discriminação dos bens ativados em maio a dezembro de 2004.

"Durante o processo de fiscalização, a Requerente apresentou o demonstrativo 'Controle Depreciação para crédito de PIS/Cofins' a partir de janeiro/2005, o qual demonstrou o valor e descrição de cada bem ativado no mês, bem como sua respectiva classificação contábil.

Ocorre, todavia, que deixou de discriminar os bens ativados no período compreendido entre maio e dezembro de 2004, o que resultou na glosa total destes créditos.

Assim, sendo somente esta a causa da glosa dos créditos, a Requerente apresenta, por meio de planilha anexa (doc. 06), a relação de todos os bens ativados no período em referência, com o objetivo de não restarem mais dúvidas acerca do crédito proveniente da depreciação de tais bens."

"h" - Glosa de bens não relacionados ao processo produtivo.

Afirma que todos os insumos que foram glosados estão diretamente relacionados com a produção de minério, que a atividade-fim da interessada. Assim, invocando o princípio da verdade material, pede a realização de perícia no presente caso, ao fim da qual poderá ser demonstrada com precisão a conexão entre os bens em referência e o processo produtivo da Requerente.

"i" – Depreciação: Taxas de depreciação de 25% ao ano para os bens ativados.

Questiona o entendimento da Fiscalização de que o correto seria aplicar taxas de depreciação de 4 % ao ano para edificações e 20 % para máquinas e equipamentos, ao contrário da taxa utilizada de 25 % ao ano.

Neste sentido, cita a IN 457/2004 e particularmente o § 2º do seu art.1º, o qual prevê, entre outras coisas, que opcionalmente ao disposto no § 1º, para fins de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o contribuinte pode calcular créditos sobre o valor de aquisição de bens referidos no caput deste artigo no prazo de 4 (quatro) anos, no caso de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado.

Assim, ao invés de observar a taxa de depreciação fixada pela RFB em função contribuinte aplicar a taxa de 25 % ao ano, no caso de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado."

Em sequência, analisando os documentos e as argumentações apresentadas pela contribuinte, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (DRJ/BHE) julgou a Manifestação de Inconformidade parcialmente procedente, por decisão que possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

COMPENSAÇÃO.

Somente são passíveis de compensação os créditos comprovadamente existentes, devendo estes gozar de liquidez e certeza na data da apresentação/transmissão da Declaração de Compensação.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte
Direito Creditório Reconhecido em Parte

Intimada dessa decisão, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fl. 1386/1405), no qual requereu a reforma do Acórdão recorrido, em linhas gerais, repisando fatos e argumentos já apresentados. Não juntou novos documentos.

É o relatório, em síntese.

Voto

Conselheiro Carlos Alberto da Silva Esteves - Relator

O direito creditório envolvido no presente processo encontra-se dentro do limite de alçada das Turmas Extraordinárias, conforme disposto no art. 23-B do RICARF.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

A questão fundamental posta em discussão na presente lide se refere ao direito de creditamento na sistemática da não cumulatividade das contribuições para o PIS e a COFINS, assim, entendo oportuno tecer alguns comentários sobre os fundamentos que irão embasar este voto.

O regime de incidência não cumulativa das contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS foi instituído, respectivamente, pelas Leis nº 10.637, de 30/12/2002, e 10.833, de 29/12/2003. Em seus arts. 3º e §§, ambas as leis tratam das possibilidades de apropriação de créditos.

Da simples leitura dos dispositivos legais citados, constata-se que as hipóteses de creditamento no âmbito dessas contribuições possuem uma abrangência específica e diversa das legislações que regulamentam outros tributos. Em especial, o termo "insumo" não se amolda a definição restritiva presente na legislação sobre o IPI, como também não contempla um sentido tão amplo a ponto de incluir todos os custos e despesas necessárias à atividade empresarial, como no caso do IRPJ. Necessita-se, então, a construção de diretrizes particulares na análise dos elementos geradores de crédito dessas contribuições.

Na busca desse desiderato, a jurisprudência desta Corte foi elaborando, ao longo do tempo, premissas importantes a serem consideradas, como no Acórdão nº 9303-006.083, de 12 de dezembro de 2017, da lavra do Ilustre Conselheiro Rodrigo da Costa Possas:

"O termo "insumo" utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma

abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa.

Sua justa medida caracteriza-se como o elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais."

(grifo nosso)

Embora o entendimento principal esposado acima seja majoritário atualmente no CARF, corrente autodenominada intermediária, mesmo entre seus adeptos, a aplicação prática desse conceito não é pacífica. Assim, temos que uns vislumbram que basta o insumo ser utilizado no processo produtivo para fazer jus ao crédito, outros entendem ser necessário a utilização direta desse insumo na produção, outros, ainda, preconizam que tal insumo deve ser indispensável.

A meu sentir, a exigência mais correta a ser feita para que um determinado gasto seja classificado como um insumo, para o fim de creditamento disposto na legislação do PIS e da COFINS não cumulativas, é a essencialidade, tal qual foi manifestada no voto do Exmo. Ministro Mauro Campbell Marques no julgamento do REsp nº 1.246.317/MG:

*"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."*

(grifo nosso)

Ademais, tal entendimento foi ratificado pelo Ministro no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR:

*"Daí minha divergência, pois tenho posição um pouco mais restrita, onde **deve ser realizado o "teste de subtração" do insumo a fim de verificar a sua essencialidade ao processo produtivo**".*

(grifo nosso)

Nesse passo, creio que o bem ou serviço para ser considerado como insumo, além da necessidade de ser utilizado especificamente no processo produtivo, mesmo que não entre em contato direto com o produto, deve ser essencial à produção do bem ou à prestação do serviço. Em outras palavras, o insumo para ser apreciado como essencial ao processo, quando submetido ao teste de subtração, deve inviabilizar a obtenção do bem ou, ao menos, retirar-lhe significativamente a qualidade.

Para além da corrente intermediária do conceito de insumo, temos outra que considera que a legislação criadora da não cumulatividade para as contribuições enumerou um

rol taxativo dos bens e serviços passíveis de serem considerados insumos com vista ao creditamento. Dessa forma, fora das hipóteses legalmente previstas, não haveria a possibilidade da apropriação de créditos. Tal entendimento pode ser observado no excerto do voto condutor do Acórdão nº 9303-006.717, de 15 de maio de 2018, da lavra do Eminentíssimo Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal:

*"Como já tive a oportunidade de expressar em outras ocasiões, entendo que a **legislação** que estabeleceu a sistemática de apuração não cumulativa das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins **trouxe uma espécie de numerus clausus** em relação aos bens e serviços considerados como insumos para fins de creditamento, ou seja, **fora daqueles itens** expressamente admitidos pela lei, **não há possibilidade de apropriação de créditos**, pelo reconhecimento de que as demais mercadorias também se enquadram no conceito de insumo. Fosse para atingir todos os gastos essenciais à obtenção da receita, não necessitaria a lei ter sido elaborada com tanto detalhamento, bastava um único artigo ou inciso."*

(grifo nosso)

A princípio, tais correntes parecem antagônicas ou, ao menos, incompatíveis. Contudo, a meu ver, existe a possibilidade de reconciliação. Primeiramente, entendo oportuno transcrever o art. 3º da Lei 10.833/2003, que trata do creditamento na sistemática da COFINS não cumulativa. Repise-se que a legislação referente ao PIS tem dispositivo semelhante:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

***I - bens adquiridos para revenda**, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

.....
(grifo nosso)

A partir da leitura do dispositivo transcrito, percebe-se que, embora todos os incisos tratem das possibilidade de apropriação de créditos, eles podem ser divididos em duas espécies diferentes: os basilares, aqueles que determinam quais as hipóteses fundamentais para a geração de crédito (bens para revenda e insumos na prestação de serviços ou na produção) e os extravagantes, aqueles que explicitam hipóteses que, a princípio, não podem ser enquadradas na definição de insumo, logo, por isso, não dariam direito ao creditamento ou, ao menos, teriam uma aplicação mais restrita.

Assim, por exemplo, os custos, encargos e despesas nas operações de venda não podem ser caracterizados como insumos, pois, por óbvio, ocorrem após a produção do bem. Com efeito, por mais essenciais que sejam à atividade empresarial, não fazem parte do processo produtivo, mas do processo de comercialização. Contudo, nesse caso, por vontade do legislador, a armazenagem e o frete nas operações de venda dão direito a crédito.

Dessa forma, entendo que a legislação que instituiu a sistemática de apuração não cumulativa das contribuições para o PIS e para a COFINS elencou um rol taxativo, contudo, não de bens e serviços considerados como insumo, mas, justamente, daquilo que, mesmo não sendo insumo, faz jus ao creditamento.

Por consequência do que foi dito, voltando às operações de venda, fora a armazenagem e o frete, não há possibilidade de reconhecimento de crédito de mais nenhuma despesa ou custo incorridos nessas operações, a *contrario sensu.*, por expressa determinação legal. Então, tomemos o caso das embalagens para transporte, sobre as quais vários ilustres

Conselheiros reconhecem o direito ao creditamento, *data venia*, penso exatamente o oposto. Considerando-se que tais embalagens não são insumos para a produção do bem, pois utilizadas somente após o término de sua elaboração, logo, muito menos o são insumos essenciais, embora sejam fundamentais ao processo de comercialização, e considerando-se que tais dispêndios não estão elencados no rol taxativo do art. 3º, a meu sentir, não geram direito a crédito na sistemática de apuração não cumulativa das contribuições.

A partir dos fundamentos assentados anteriormente, podemos resumir os requisitos necessários para que um gasto seja passível de geração de crédito da seguinte forma: a) geram créditos os bens adquiridos para revenda e os bens/serviços utilizados como insumos; b) são considerados insumos os dispêndios que mantenham relação direta com o processo produtivo e que, simultaneamente, satisfaçam a condição de essencialidade, quando submetidos ao teste de subtração; c) para além dos insumos, somente geram direito ao creditamento as hipóteses relacionadas no rol taxativo do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Por fim, ressalte-se que no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, realizado na sistemática dos Recursos Repetitivos, o Superior Tribunal de Justiça firmou a tese de que 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. Considerando a certa falta de objetividade do conceito em questão para a sua aplicabilidade, os textos dos votos proferidos pelos Eminentíssimos Ministros naquele julgamento e as disposições contidas nas leis específicas e vigentes sobre a não cumulatividade das contribuições, entendo que os fundamentos assentados por mim anteriormente encontram-se em harmonia com a decisão emanada daquela Corte Superior.

No caso concreto sob análise, tendo em vista que a Delegacia de Julgamento já deu provimento à taxa de depreciação utilizada pela contribuinte e reverteu as glosas dos insumos classificados como “Manutenção Equipamentos de Produção”, permanecem em litígio as glosas de depreciação de bens ativados no trimestre e as glosas de insumos classificados como “Serviços Auxiliares” e “Molhamento de Estradas”.

De pronto, afirme-se que, como já mencionado no relatório, a ora recorrente limitou-se a repisar, de maneira quase idêntica, as alegações já externadas em sua Manifestação de Inconformidade. Ademais, não carregou ao autos nenhum novo documento que pudesse infirmar as conclusões chegadas tanto pelo Despacho Decisório, como pelo Acórdão recorrido. Dessa maneira, a motivação exteriorizada no voto condutor do Acórdão recorrido demonstra-se adequada e, indubitavelmente, correta, por isso, reproduzo excerto e adoto como razões de decidir os fundamentos ali lançados:

“Deve ser registrado, inicialmente, que tal qual o Parecer Fiscal que analisou o direito creditório da contribuinte, também a manifestação de inconformidade é extensiva a todo o período fiscalizado. Desta forma, como o Despacho Decisório nº 3.024, de fls. 40/44 do presente processo, trata apenas de Cofins do quarto trimestre de 2005, a perspectiva desse Voto restringir-se-á às glosas e às respectivas contestações relativas a esse período.

O Parecer SEFIS de fls. 26/37 aponta para o quarto trimestre de 2005 os seguintes pontos:

“DEPRECIAÇÃO: janeiro a dezembro/2005 O sujeito passivo apresentou demonstrativo 'Controle Depreciação para crédito de PIS/Cofins' apenas a

partir de Janeiro/2005, no qual demonstra o valor e descrição de cada bem ativado no mês e sua respectiva classificação contábil (por exemplo: MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS, FERRAMENTAS, EDIFICAÇÕES, BARRAGENS/MELHORIAS), não tendo, no entanto, informado a 'descrição do bem depreciado e forma de sua utilização no processo produtivo, demonstrando sua ação direta sobre a produção conforme definição de insumo', conforme intimado.

Não tendo sequer apresentado a discriminação dos bens ativados em Maio a Dezembro de 2004, informados no demonstrativo, efetua-se a glosa total destes créditos.

Com relação aos bens ativados a partir de Janeiro/2005, faz-se a análise com base nas informações disponíveis, pela descrição de cada bem inserido em sua respectiva classificação, e, tendo em vista a ação direta no processo produtivo: foram assim glosados bens relacionados com laboratório, instalações, estudos e testes, barragens, ferramentas, serviço instalação elétrica.

Além disto, o contribuinte computou para todos os bens ativados, taxas de depreciação de 25% ao ano (1/48 ao mês), portanto maiores que o permitido pela Instrução Normativa SRF nº 162/88, com as inclusões determinadas pela Instrução Normativa SRF 130/99, que fixa a vida útil e taxas de depreciação a serem escrituradas pela pessoa jurídica como custo ou despesa operacional. Com relação a EDIFICAÇÕES, a IN determina que a depreciação seja de 4% ao ano $f \frac{1}{(25 \times 12)}$ ao mês]. No que se refere a MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS, considerou taxa de 1/48 ao mês em vez de 20% ao ano (1/60 ao mês) conforme o citado dispositivo legal.

A apuração dos valores glosados é efetuada mediante a planilha fornecida pelo próprio contribuinte, nos quadros anexos 'GLOSA DE DEPRECIAÇÃO'. Estes valores são transportados para o quadro 'APURAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO NO MÊS', a partir do qual foram elaborados os DEMONSTRATIVOS CONSOLIDADOS de Compensação de Crédito do PIS e COFINS Não Cumulativos' às folhas 116 e 117, onde constam os valores compensados de PIS e COFINS, e os valores indeferidos e deferidos por mês e trimestre."

"Créditos utilizados em desacordo com a definição de insumo".

Em resumo, à luz dos excertos precitados do Parecer Fiscal e dos demonstrativos de fls. 47/48, 49 e 55/57 do processo nº 15504.018949/2010-42 (processo esse onde constam os originais da apuração fiscal), tem-se (conforme fl. 39):

- Outubro/2005: foi deferido o valor de R\$209.892,68 e indeferido o montante de R\$8.999,60, sendo a diferença decorrente de glosa de insumos e glosa de depreciação (fis. 47/48 e 49 do processo nº 15504.018949/2010-42);
- Novembro/2005: foi deferido o valor de R\$410.763,20 e indeferido o montante de R\$13.439,71, sendo a diferença decorrente de glosa de insumos e glosa de depreciação (fis. 47/48 e 49 do processo nº 15504.018949/2010-42);
- Dezembro/2005: deferido o valor de R\$51.657,78 e indeferido o montante de R\$12.594,44, sendo a diferença decorrente de glosa de insumos e glosa de depreciação (fis. 47/48 e 49 do processo nº 15504.018949/2010-42).

Em síntese, no caso do quarto trimestre/2005, a glosa restringiu-se a alguns insumos e à depreciação, conforme fis. 47/48 e 49 do processo nº 15504.018949/2010- 42.

Glosa de depreciação.

(...)Primeiramente, foram glosados bens que não têm ação direta sobre a produção, tais como laboratório, instalações, estudos e testes, barragens, ferramentas, serviço instalação elétrica, etc. Além de claramente não se enquadrarem nos ditames da legislação, não podendo gerar créditos, verifica-se, inclusive, que nas planilhas trazidas pela interessada junto à manifestação de inconformidade, as depreciações de 'Equip. Laboratório', 'Estrada/Engenho' e 'Ferramentas' aparecem informadas pela interessada como "não geradoras de crédito" (fls. 20, 23, 26, 28, 30, 34, 36, 38, 45, e 50 do Anexo VI). Nesta questão, portanto, corretas as glosas efetuadas pela fiscalização.

Sobre esse ponto, a interessada, em sua manifestação de inconformidade, pede a realização de perícia no presente caso, "ao fim da qual poderá ser demonstrada com precisão a conexão entre os bens em referência e o processo produtivo da Requerente".

No tocante à solicitação de perícia, cumpre registrar que cabe à autoridade julgadora, por força do artigo 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, com redação dada pelo artigo I o da Lei nº 8.748, de 9 de dezembro de 1993, determinar a realização de diligências e perícias quando as entender necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis.

No vertente caso, não se vislumbra a necessidade de realização de perícia, vez que estão presentes nos autos os elementos suficientes para a solução do litígio. Ademais, considera-se não formulado o pedido de perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16 do Dec. n.º 70.235, de 1972, acrescido pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748, de 09 de dezembro de 1993 (§ I o do mesmo art. 16).

(...)

b) Glosa de insumos (fls. 47/48 do processo nº 15504.018949/2010-42).

Os insumos glosados no trimestre referem-se a "serviço com caminhão pipa", "serviço geológico", "peças e acessórios", "serviço de usinagem e recuperação", dentre outros, conforme fls. 47/48 do processo nº 15504.018949/2010-42. A interessada informa, nos demonstrativos apresentados às fls. 24 e 46 do Anexo VI, a utilização do "serviço com caminhão pipa" como sendo "Molhamento das estradas da mina"; e quanto ao "serviço geológico" e outros itens/serviços especificados, como sendo "Serviços Auxiliares da Produção". A descrição de cada um desses serviços permite concluir que a glosa deve ser mantida, pois não caracterizam insumo/serviço aplicado ou consumido diretamente na produção de bens destinados à venda, conforme a legislação."

(grifo nosso)

Com efeito, torna-se inexplicável a atitude da recorrente de não ter carreado aos autos outros documentos com seu Voluntário, que pudessem comprovar o direito ao crédito pleiteado, mesmo após ter restado claramente consignado no voto condutor do Acórdão recorrido que a manutenção das glosas se dava por falta de um conjunto probatório apropriado.

Por oportuno, ressalte-se que o art. 373 do Código de Processo Civil (CPC) estabelece que o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito, e ao

réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. Ou seja, em regra, incumbe à parte fornecer os elementos de prova das alegações que fizer, visando prover o julgador com os meios necessários para o seu convencimento, quanto à veracidade do fato deduzido como base da sua pretensão.

Seguindo essa mesma linha, o art. 36 da Lei nº 9.784, de 1999, que regula os processos administrativos federais, dispõe que cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado.

Quanto ao processo administrativo fiscal, o art. 16 do Decreto 70.235/72 assim estabelece:

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - omissis

.....
III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Inciso com redação dada pela Lei nº 8.748, de 9/12/1993)

.....
§ 1º omissis

.....
§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira - se a fato ou a direito superveniente;

c) destine - se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Parágrafo acrescido pela Lei nº 9.532, de 10/12/1997)

.....
Como se percebe dos dispositivos transcritos, o dever de provar incumbe a quem alega. Assim, creio que o ônus da prova atua de forma diversa em processos decorrentes de lançamento tributário e processos decorrentes de pedido de restituição, ressarcimento e compensação. Nestes, cabe ao contribuinte provar a liquidez e a certeza do seu crédito, naqueles, cabe ao fisco provar a ocorrência do fato gerador.

Por certo, não se pode olvidar do Princípio da Verdade Material, que norteia o processo administrativo, devendo o julgador buscar o esclarecimento dos fatos, adotando as providências necessárias no sentido de firmar sua convicção quanto à verdade real. Contudo, a atuação do julgador somente pode ocorrer de forma subsidiária à atividade probatória, que deve ser desempenhada pelas partes.

Assim, não pode o julgador usurpar a competência da autoridade fiscal e intentar produzir provas, que validem um lançamento fiscal fracamente instruído, assim como, lhe é vedado desincumbir, pela sua atuação ativa no processo, o sujeito passivo de trazer aos autos o conjunto probatório mínimo necessário para comprovar o seu direito creditório.

Dessa forma, a busca pela verdade material não pode ser entendida como ilimitada. Em realidade, nenhum Princípio é soberano e outros também regem o processo administrativo, tais como: os Princípios da Celeridade, Imparcialidade, Eficiência, Moralidade, Legalidade, Segurança Jurídica, dentre outros. Por conseguinte, será lastreado nas circunstâncias fáticas do caso concreto, que o julgador deverá ponderar e sopesar a influência de cada um dos diversos Princípios, visando a maior justiça em seu julgamento.

Portanto, considerando os documentos juntados no recurso inicial e a ausência de novas alegações e de novos documentos no Voluntário, não há reparo a ser feito na decisão de primeira instância que considerou, corretamente, que o sujeito passivo não se desincumbiu do seu ônus de comprovar a liquidez e a certeza do suposto crédito pleiteado, pois não apresentou documentação hábil para comprová-lo.

Por fim, quanto ao pedido recursal para a realização de diligência, importa esclarecer que a diligência é determinada quando o colegiado entende que o processo não está em condições de ser julgado, necessitando de novos elementos ou providências. Não se trata, portanto, de medida tendente a suprir a falta de produção de provas por aquele que teria a obrigação de apresentá-las. A baixa do processo em diligência, então, é meramente uma possibilidade. Em realidade, não poderia ser diferente, pois deve sempre existir a liberdade para o julgador formar sua livre convicção motivada. Ademais, repise-se, a diligência não visa suprir a inércia probatória das partes. Desse modo, indefiro o pleito da recorrente.

Assim sendo, por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto da Silva Esteves