



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13646.000044/2005-17  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3401-012.584 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 29 de janeiro de 2024  
**Recorrente** COMPANHIA BRAS METALURGIA E MINERACAO  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

**DECADÊNCIA. RECOMPOSIÇÃO DA ESCRITA FISCAL. INEXISTÊNCIA DE PRAZO LEGAL. DIREITO DA AUTORIDADE FISCAL MANTIDO.**

Não há previsão legal que estabeleça prazo para a recomposição da escrita fiscal pela Autoridade Fiscal, sendo exigido, apenas, o atendimento dos prazos de lançamento dos artigos 150, § 4º, e 173, ambos do CTN, se apurado débito.

**RECOMPOSIÇÃO DE CRÉDITO NA ESCRITA FISCAL. CESSÃO DE CRÉDITO DE ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES. LANÇAMENTO DE PIS E COFINS CANCELADO.**

A não incidência do PIS e da COFINS sobre as receitas oriundas da cessão de créditos de ICMS é tema consolidado pelo Excelso STF no RE nº 606.107-RG, e de observância obrigatória pelo Colegiado do CARF (alínea b, do inciso II, Art. 62, do RICARF). Inclusão das receitas de cessão de créditos de ICMS da base de cálculo das contribuições afastada.

**CONCEITO DE INSUMOS. PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 05/2018. TESTE DE SUBTRAÇÃO E PROVA.**

A partir do conceito de insumos firmado pelo STJ no RESP nº 1.221.170/PR (sob o rito dos Recursos Repetitivo), à Receita Federal consolidou o tema por meio do Parecer Normativo COSIT/RFB Nº 05/2018, sendo adotados, portanto, os critérios de essencialidade e relevância do bem ou serviço aplicado na prestação de serviços ou no processo produtivo do contribuinte.

**DESPESAS COM GLP E ÁLCOOL ETÍLICO. ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.**

Tratando-se de aquisições sujeitas à alíquota "0" (zero), não é cabível o crédito da contribuição em conformidade com a vedação disposta no inc. II do § 2º da Lei 10.833/2003.

**SERVIÇOS DE PINTURA. CONSERVAÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. AUSÊNCIA DE PROVA DO EMPREGO NO PROCESSO PRODUTIVO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.**

Por carência probatória de que o serviço de pintura efetivamente foi empregado no processo produtivo, não há que se falar em crédito da não cumulatividade das contribuições para o PIS/COFINS nos termos do inciso II do art. 3º das Leis n.º 10.833/2003 e 10.637/2002.

**ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO DE MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS E OUTROS BENS INCORPORADOS AO ATIVO IMOBILIZADO. GLOSA PARCIALMENTE REVERTIDA.**

Cabe reversão das glosas e concessão de crédito de depreciação concernente às máquinas, equipamentos e outros bens que compõem o ativo imobilizado, nos moldes do inciso VI, art. 3º das Leis n.º 10.833/2003 e 10.637/2002, quando comprovada a essencialidade. Crédito concedido em parte.

**ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO. BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO ADQUIRIDOS ANTES DE ABRIL/2004. DECISÃO DO STF VINCULANTE AO COLEGIADO (ART. 62 DO RICARF). GLOSA REVERTIDA.**

Com a declaração de inconstitucionalidade do art. 31 da Lei n.º 10.865/2004 pelo STF quando do julgamento RE n.º 599.316/SC-RR, restou assentada a possibilidade de apuração de créditos das contribuições sobre os encargos de depreciação e amortização em relação aos bens destinados ao ativo imobilizado adquiridos antes de 30/04/2004. Decisão vinculante aos Conselheiros deste e. CARF, segundo alínea 'b', do inciso II, § 1º do art. 62 do RICARF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário na forma a seguir. 1) Por unanimidade de votos para: (i) Cancelar a inclusão das receitas de cessão de créditos de ICMS na base de cálculo do PIS, restaurar eventuais créditos existentes; (ii) Reverter as glosas relativas a: (a) Máquinas e equipamentos Centros de Custos de Abastecimento e Tratamento de Água – AGU e Subestação Energia Elétrica – ENE; (b) Equipamentos do imobilizado n.ºs 6888, 6889, 7388, 7389, 6904, 6996, 7427, 7056, 7057, 7058, 7427, 7428, 7432, 7490, 7098, 7420, 7369; 7370 e 7562; e (c) Partes e peças do imobilizado n.ºs 6749-2, 7108-0 e 7411-0. 2) Pelo voto de qualidade para manter as glosas relativas a: (i) Gás liquefeito de petróleo (GLP) e álcool etílico hidratado; e (ii) Serviços de pintura, vencidos os conselheiros Sabrina Coutinho Barbosa (relatora) e Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Marcos Roberto da Silva.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva – Presidente e Redator designado

(documento assinado digitalmente)

## Sabrina Coutinho Barbosa - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Renan Gomes Rego, Sabrina Coutinho Barbosa, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Marcos Roberto da Silva (Presidente).

**Relatório**

Por bem retratar as vicissitudes da lide, adoto o relatório do Acórdão Recorrido:

Trata-se o presente das Declarações de Compensação de débitos, no valor total de R\$4.075.546,79, com crédito da Cofins - regime não cumulativo, relativo ao 1º trimestre de 2005, constantes dos processos relacionados às fls. 142 e verso.

Os processos acima mencionados foram apensados ao presente processo para análise em conjunto, uma vez que se referem ao mesmo crédito solicitado.

Da verificação da legitimidade do crédito solicitado resultou o Relatório Fiscal Final (fls. 133 a 139), do qual se extrai as seguintes glosas:

- bens utilizados como insumos (gás liquefeito do petróleo - GLP e álcool etílico, produtos adquiridos sujeitos à alíquota zero)

- serviços utilizados como insumos (pintura de equipamentos);

- encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado: (i) sobre máquinas e equipamentos nos centros de custos AGU - Abastecimento e Tratamento de Água e ENE - Subestação de Energia Elétrica por não afetarem a produção diretamente; (ii) móveis e equipamentos não utilizados na fabricação dos produtos vendidos; (iii) equipamentos fornecidos por aquisições de peças e serviços antes de 30/04/2004

- ajuste negativo do crédito (aumento da base de cálculo da contribuição, adicionando valores relativos à cessão de créditos de ICMS).

A DRF-Uberaba/MG emitiu Despacho Decisório, no qual homologa parcialmente a compensação pleiteada, até onde as contas se encontrarem, fls. 142 a 144, frente e verso, nos seguintes termos:

*Conforme os fundamentos acima e com base na Lei nº 10.833 de 29 de dezembro de 2003 que instituiu o regime de apuração não-cumulativa da COFINS e considerando que foi apurado em diligência fiscal base de cálculo a maior para a referida contribuição e créditos da não cumulatividade, tendo sido realizado o aproveitamento de ofício dos créditos vinculados ao mercado interno e que de acordo com o art 6º da referida lei, a declaração de compensação define e formaliza a opção de utilização do crédito do mercado externo pelo contribuinte e ainda que foi apurado saldo remanescente de créditos passível de compensação; DECIDO:*

*1) RECONHECER O DIREITO CREDITÓRIO no valor de R\$1 326 835 86 referente ao período de apuração Janeiro/2005, de R\$898 058,25 referente ao período de apuração Fevereiro/2005 e de R\$1 655 618,25 referente ao período de apuração março/2005 perfazendo o valor de R\$ 3 880 512 36 (Três milhões oitocentos e oitenta mil e quinhentos e doze reais e trinta e seis centavos) o total dos créditos relativos do 1º Trimestre/2005*

2) *HOMOLOGAR PARCIALMENTE as compensações realizadas relacionadas no relatório acima - respeitado as vinculações dos respectivos períodos de apuração - até onde as contas se encontrarem,*

3) *EXIGIR os débitos indevidamente nelas compensados, com base no § 6º do art 74 da Lei n.º 9 430 de 1996 e § 4º do art 34 da INRFB n.º 900 de 2008.*

*Nos termos do Decreto n.º 70 235 de 1972 - com as alterações posteriores do § 9º do art 74 da Lei 9 430 de 1996 e do art 66 da IN RFB n.º 900 de 2008, cabe manifestação de inconformidade contra o despacho decisório dirigida a DRJ de Juiz de Fora/MG no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência deste despacho decisório.*

*À Sarac para cientificar a interessada intimar o sujeito passivo a efetuar o pagamento dos débitos indevidamente compensados no prazo de 30 (trinta) dias contados da ciência deste despacho decisório na forma do § 7º do art 74 da Lei n.º 9 430 de 1996 e art 37 da IN RFB n.º 900, de 2008 e adotar as demais providências a seu cargo.*

A empresa apresenta manifestação de inconformidade (fls. 208 a 241), na qual após as alegações deduzidas, requer:

*Por todo o exposto, seja com base nas preliminares, seja com fundamento nas razões de mérito, conclui-se que deve o r. despacho decisório ser modificado "in totum para afim de (i) cancelar as glosas realizadas na apuração dos créditos da COFINS; (ii) determinar a exclusão dos montantes recebidos em contrapartida à cessão dos créditos do ICMS, da base de cálculo daquela exação; (iii) homologar integralmente as compensações realizadas ' pela requerente, nos autos dos processos n. 13646000044/2005-17, 13646000046/2005-06, 13646000051/2005-19, 13646000054/2005-44, 13646.000058/2005-22, 13646000060/2005-00, 13646000062/2005-91, 13646000065/2005-24, 13646000068/2005-68, 13646. 000069/2005-11, 13646000074/2005-15, 13646000076/2005-12, 13646000083/2005-14, 13646000086/2005-40, 13646000091/2005-52, 13646000093/2005-41, 13646.000098/2005-74, 13646. 000099/2005-19, 1 3 646. 0001 03/2005-49, 13646000107/2005-2 7, 13646. 000110/2005-41 e (iv) cancelar as respectivas Cartas Cobrança.*

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

*Em atendimento ao disposto no inciso V do art. 16 do Decreto n. 70235, de 6.3.1972, a requerente informa que a matéria objeto desta manifestação de inconformidade não foi submetida à apreciação judicial.*

*Termos em que,*

*Pede deferimento.*

É o relatório.

Decidiu a 1ª Turma da Delegacia de Julgamento de Juiz de Fora pela improcedência da Manifestação de Inconformidade adotando-se, para tanto, critérios fáticos e jurídicos. A decisão foi assim ementada:

Assunto: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

**HOMOLOGAÇÃO TÁCITA/DECADÊNCIA** O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. BENS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO.**

Não dará direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

**SERVIÇOS. CRÉDITO SOBRE INSUMOS.** Somente os serviços aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda são considerados insumos e dão direito à crédito.

**MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. CRÉDITO SOBRE DEPRECIACÃO.**

A pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados sobre encargos de depreciação, somente em relação às máquinas e aos equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda.

**CESSÃO DE ICMS. INCIDÊNCIA DA COFINS.**

A cessão de direitos de ICMS compõe a receita do contribuinte, sendo base de cálculo para a contribuição.

**PRODUÇÃO DE NOVAS PROVAS. PEDIDO DE PERICIA.**

Não atendidos os requisitos legais de admissibilidade, indefere-se pedido de juntada de novas provas e considera-se não formulado o pedido de realização de perícia.

Mediante Recurso Voluntário, a empresa Recorrente ratifica as matérias de direito abordadas em Manifestação de Inconformidade, conduzidas nos tópicos a seguir:

2. As razões de reforma do v. acórdão recorrido.

2.1. O prazo que o Fisco dispõe para alterar a base de cálculo da COFINS.

2.2. A impossibilidade de aumentar-se a base de cálculo da COFINS em pedidos de restituição/compensação.

2.3. os créditos da contribuição em foco

2.3.1. O regime não-cumulativo das contribuições sociais incidente sobre a receita

2.3.2. A atividade da recorrente

2.3.3. As aquisições de GLP e álcool etílico hidratado

2.3.4. Os serviços de pintura

2.3.5 Os encargos de depreciação de máquinas e equipamentos, alocados nos centros de custos AGU - Abastecimento e Tratamento d Água e ENE - Subestação Energia Elétrica

2.3.6. Os encargos de depreciação de outros itens do ativo imobilizado

2.3.7. Bens do ativo imobilizado, adquiridos antes de 30.4.2004

2.3.8. A cessão de créditos do ICMS

Ao final pleiteou:

#### **4. Pedido.**

Por todo o exposto, não possui fundamento o acórdão recorrido, haja vista que, além de ter sido lavrado em parte após o prazo decadencial previsto no art. 150, parágrafo 4º, do Código Tributário Nacional, a flscaização questionou a apuração da base de cálculo da contribuição em questão, em sede de declarações de compensação "sub judice", o que não é possível, conforme demonstrado.

Ainda, o acórdão recorrido deve ser reformado, porque todos os gastos incorridos pela recorrente, acima arrolados, geram-lhe o direito ao creditamento em foco, assim como porque não se pode incluir, na base de cálculo da contribuição em apreço, ingressos que não possuem a natureza jurídica de receita.

Desse modo, requer-se que o v. acórdão recorrido seja modificado "in totum", cancelando-se as glosas realizadas na apuração dos créditos da COFINS, determinando-se a exclusão dos montantes recebidos em contrapartida à cessão dos créditos do ICMS, da base de cálculo daquela exação, bem como homologando integralmente as compensações realizadas pela recorrente, nos autos dos processos n. 13646.000044/2005-17, 13646000046/2005-06, 13646.000051/2005-19, 13646.000054/2005-44, 13646.000058/2005-22, 13646.000060/2005-00, 13646.000062/2005-91, 13646.000065/2005-24, 13646.000068/2005-68, 13646.000069/2005-11, 13646.000074/2005-15, 13646.000076/2005-12, 13646.000083/2005-14, 13646.000086/2005-40, 13646.000091/2005-52, 13646.000093/2005-41, 13646.000098/2005-74, 13646.000099/2005-19, 13646.000103/2005-49, 13646.000107/2005-27 e 13646.000110/2005-41 por ser medida de DIREITO E JUSTIÇA!

Após o expediente recursal, a Recorrente atravessou petição anexando Relatório de Diligência Fiscal expedido pela DRJ de Uberlândia no bojo do PAF nº 10650.722138/2018-08, que versa sobre matéria similar a do presente litígio.

É o relatório.

### **Voto Vencido**

Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa, Relatora.

Conheço da peça recursal, eis que atendidos os requisitos formais necessários de admissibilidade.

#### **1. Resumo dos fatos.**

Consoante narrado, a Autoridade Fiscal apreciou 04 DCOMP formalizadas nos PAF nºs 13646000044/2005-17 (principal e aqui apreciado), e seus apensos 13646000046/2005-06, 13646000051/2005-19, 13646000054/2005-44, 13646000058/2005-22, 13646000060/2005-00, 13646.000062/2005-91, 13646000065/2005-24, 13646000068/2005-68, 13646000069/2005-, 13646.000074/2005-15, 13646000076/2005-12, 13646000083/2005-14, 13646.000086/2005-

40, 13646000091/2005-52, 13646000093/2005-41, 13646000098/2005-74, 13646.000099/2005-19, 13646000103/2005-49, 13646.000107/205-27 e 13646000110/2005-41, que reunidos, perfazem a monta de R\$ 3.880.512,36.

Apenas a monta de R\$ 871.857,05 foi reconhecida e, em consequência, homologada integralmente a DCOMP do PAF nº 13646.000059/2005-77, as demais foram parcialmente homologadas.

O saldo 'a menor' apurado pela Autoridade Fiscal se deu pelas seguintes razões:

III - Conclusões

- a) Alteração no percentual de rateio de créditos no mercado interno e externo;
- b) Recomposição dos valores dos créditos do mercado interno e externo;
- c) Recomposição dos valores da Base de Cálculo e da COFINS;
- d) Aproveitamento, de ofício, do saldo do crédito vinculado ao mercado interno, em face da existência desses créditos, em janeiro/2005, no valor R\$ 27.241,61, com base no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, considerando que tais créditos são passíveis de utilização apenas por desconto, não sendo a compensação desses créditos admitida;
- e) Apuração do valor de R\$ 3.880.512,36, referente aos créditos disponíveis do 1º trimestre/2005 (R\$ 1.326.835,86 + R\$ 898.058,25 + R\$ 1.655.618,25), respectivamente de janeiro, fevereiro e março/2005, vinculados as receitas de exportação - Anexo II, fls.141 - sendo estes créditos passíveis de desconto, ressarcimento ou compensação, uma vez que conforme o art. 6º da Lei nº 10.833, a Declaração de Compensação define e formaliza a opção de utilização do crédito do mercado externo, pelo contribuinte;
- f) Propositura de lançamento de ofício da COFINS no valor de R\$ 106.484,17, R\$ 9.116,64 e R\$ 83.176,32, referentes aos períodos de apuração janeiro, fevereiro e março/2005, respectivamente;
- g) Propositura de reconhecimento do direito creditório, no valor total de R\$ 9.450.237,16 referente ao 1º Semestre/2005, sendo o valor de R\$ 3.880.512,36, relativo ao 1º Trimestre/2005, conforme Anexo II, às fls.141, bem como a homologação parcial das declarações de compensações, por ser o crédito reconhecido insuficiente para a extinção dos créditos tributários declarados.

Além da compensação de ofício efetuada, foram glosados, segundo o Relatório Fiscal Final:

No Relatório Final, em relação ao 1º Trimestre/2005, a auditoria fiscal concluiu quanto à COFINS:

I - Quanto aos créditos:

- a) Glosas de Bens e Serviços Utilizados como insumos;
- b) Constatação dos créditos de energia elétrica, estoque de abertura e créditos presumidos;
- c) Glosa dos "Encargos de Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado".

II - Quanto à Base de Cálculo:

a) Não inclusão na base de cálculo dos créditos do ICMS cedidos, relativos a Notas Fiscais Faturas relativas a Transferência de Crédito Acumulado de ICMS - CFOP 5.601, constantes às fls. 100/120, sendo que o “negócio jurídico sob exame não se enquadra em nenhuma das exclusões da base e cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, nem da COFINS, devendo portanto integrar ambas as bases calculo”, devendo ser acrescidos os seguintes valores:

COMPETÊNCIA	VALOR
JANEIRO/2005	1.759.549,70
MARÇO/2005	1.019.969,66
1º TRIMESTRE/2005	2.779.519,36

Embora contestado pela Recorrente, a DRJ manteve integralmente as glosas, residindo à controvérsia sobre todos os itens colacionados, o que passo a examinar.

## 2. Razões Recursais.

### 2.1. Do prazo para alteração da base de cálculo das contribuições. Da suposta decadência.

Em apertada síntese, sustenta à Recorrente que a Autoridade Fiscal possui 05 anos, da ocorrência do fato gerador para constituir o crédito tributário sujeito ao lançamento por homologação, sob pena de decadência. Consequentemente, defende que entre a data dos fatos geradores (mês janeiro de 2005), e a sua intimação do teor do despacho decisório (23/02/2010), operou-se a homologação tácita (artigos 150, § 4º do CTN).

O instituto da homologação tácita preceituada no § 5º do art. 74 da Lei nº 9.430/96<sup>1</sup>, prevê o prazo de 05 anos a contar da data de transmissão do pedido de compensação e a emissão de despacho decisório, para que a Autoridade Fiscal se manifeste sobre a homologação ou não da DCOMP, sob pena de ser reconhecida tacitamente.

Tal direito foi reconhecido pela DRJ, colaciono trecho do Acórdão:

Registre-se então que as Declarações de Compensação em tela foram entregues a partir de 11/02/2005 e a interessada teve ciência do Despacho Decisório, que homologou as compensações ate' o limite do crédito reconhecido, em 23/02/2010. Em razão do parágrafo 5º, acima transcrito, somente para as Dcomps entregues antes de 23/02/2005, operou se aí; homologação por decurso de prazo. Entretanto, **as Dcomp nessa situação encontram-se homologadas em razão do crédito reconhecido, quais sejam, a de fl. 01 do presente processo e a declarada por meio do processo 13646000046/2005-06, em apenso.** Para as demais não há que se falar em homologação tácita.

Veja que a homologação tácita apenas não foi sedimentada pela DRJ em razão da homologação das compensações pela própria Autoridade Fiscal nos processos que atrairiam a incidência do prazo do § 5º do art. 74 da Lei nº 9.430/96.

<sup>1</sup> Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

[omissis]

§ 5o O prazo para homologação da compensação declarada pela sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.

Já no que dizem respeito aos demais processos (DCOMP), os argumentos não se sustentam.

Embora a legislação exija do contribuinte a conservação dos documentos contábeis e fiscais pelo prazo de 05 (cinco) anos (artigos 174 e 195 do CTN), e estabeleça prazo para que a Autoridade Fiscal efetue o lançamento de crédito tributário, nos moldes dos artigos 150, § 4º, e 173, ambos do CTN, inexistente previsão legal que defina limite temporal para análise contábil-fiscal dos dados do contribuinte, inclusive reconstituição de sua escrita.

Ou seja, analisada a documentação e, sendo o caso, efetuado a reconstituição da escrita fiscal, eventual débito apurado pela Autoridade Fiscal só será exigido dentro do prazo decadencial de 05 anos da ocorrência do fato gerador.

O valor exigido no despacho decisório diz respeito não ao lançamento em si, mas na verdade, ao débito confessado e não quitado por meio da compensação declarada. Isso porque, o crédito indicado pela Recorrente não foi suficiente para quitação do débito indicado na DCOMP, à luz da legislação (CTN):

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, **autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública. (grifos nossos)**

Análogo a isso, transcrevo o art. 41 da IN RFB nº 1.300/12, cabendo destaque o § 2º, in verbis:

Art. 41. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive o crédito decorrente de decisão judicial transitada em julgado, relativo a tributo administrado pela RFB, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela RFB, ressalvadas as contribuições previdenciárias, cujo procedimento está previsto nos arts. 56 a 60, e as contribuições recolhidas para outras entidades ou fundos.

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada pelo sujeito passivo mediante apresentação à RFB da Declaração de Compensação gerada a partir do programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante a apresentação à RFB do formulário Declaração de Compensação constante do Anexo VII a esta Instrução Normativa, ao qual deverão ser anexados documentos comprobatórios do direito creditório.

**§ 2º A compensação declarada à RFB extingue o crédito tributário, sob condição resolutória da ulterior homologação do procedimento.**

Assim, a compensação é condição resolutória para a extinção do débito confessado, condicionada a presença do crédito apurado (art. 165 do CTN<sup>2</sup>), para ulterior

---

<sup>2</sup> Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

homologação (art. 150 do CTN<sup>3</sup>); a ausência do crédito resulta na exigência do débito não compensado, o que se deu corretamente no despacho decisório.

Importante deixar claro que o meu entendimento alcançou, tão somente, a possibilidade de ajustes na escrita fiscal da Recorrente e, também, da formalidade do despacho decisório, não se estendendo ao lançamento pela Autoridade Fiscal decorrente da recomposição do crédito, cuja matéria será tratada no tópico adiante.

Nesse sentido, não há direito a ser reconhecido, neste tópico.

## **2.2. Recomposição dos créditos de PIS e COFINS. Lançamento sobre a Transferência de Crédito Acumulado de ICMS.**

Como observado no Relatório Fiscal Final, foi incluído na base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS a Transferência de Crédito Acumulado de ICMS — CFOP 5.601, não oferecido à tributação pela Recorrente.

Contra tal fato, sustenta à Recorrente que é vedado à Autoridade Fiscal fazer ajustes na escrita contábil do sujeito passivo, cabendo efetuar o lançamento se constato erro em seus registros.

Embora a legislação exija do contribuinte a conservação dos documentos contábeis e fiscais pelo prazo de 05 (cinco) anos (artigos 174 e 195 do CTN), e estabeleça prazo para que a Autoridade Fiscal efetue o lançamento de crédito tributário, nos moldes dos artigos 150, § 4º, e 173, ambos do CTN, inexistente previsão legal que defina limite temporal para análise contábil-fiscal dos dados do contribuinte, inclusive recomposição do valor das receitas.

Ou seja, analisada a documentação e, sendo o caso, efetuado ajuste na escrita fiscal, eventual débito apurado pela Autoridade Fiscal só poderá ser exigido dentro do prazo decadencial de 05 anos da ocorrência do fato gerador.

Percebe-se que parte dos valores apurados foi objeto de compensação de ofício, e seu remanescente exigido através de auto de infração oficializado no PAF n.º 10972.000235/2009-12:

---

<sup>3</sup> Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.  
§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

III - Conclusões :

- a) Alteração no percentual de rateio de créditos no mercado interno e externo;
- b) Recomposição dos valores dos créditos do mercado interno e externo;
- c) Recomposição dos valores da Base de Cálculo e da COFINS;
- d) Aproveitamento de ofício, do saldo do crédito vinculado ao mercado interno, em face da existência desses créditos, em janeiro/2005, no valor R\$ 27.241,61, com base no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, considerando que tais créditos são passíveis de utilização apenas por desconto, não sendo a compensação desses créditos admitida;
- e) Apuração do valor de R\$ 3.880.512,36, referente aos créditos disponíveis do 1º trimestre/2005 (R\$ 1.326.835,86 + R\$ 898.058,25 + R\$ 1.655.618,25), respectivamente de janeiro, fevereiro e março/2005, vinculados às receitas de exportação – Anexo II, fls.141 - sendo estes créditos passíveis de desconto, ressarcimento ou compensação, uma vez que conforme o art. 6º da Lei nº 10.833, a Declaração de Compensação define e formaliza a opção de utilização do crédito do mercado externo, pelo contribuinte;
- f) Propositura de lançamento de ofício da COFINS no valor de R\$ 106.484,17, R\$ 9.116,64 e R\$ 83.176,32, referentes aos períodos de apuração janeiro, fevereiro e março/2005, respectivamente;
- g) Propositura de reconhecimento do direito creditório, no valor total de R\$ 9.450.237,16 referente ao 1º Semestre/2005, sendo o valor de R\$ 3.880.512,36, relativo ao 1º Trimestre/2005, conforme Anexo II, às fls.141, bem como a homologação parcial das declarações de compensações, por ser o crédito reconhecido insuficiente para a extinção dos créditos tributários declarados.

## Em relação ao procedimento, decidiu a DRJ:

No presente caso, a fiscalização constatou erro na apuração do crédito da contribuição em foco, que se deu em virtude da exclusão indevida de valores relativos à cessão para terceiros de crédito de ICMS na base de cálculo da citada exação.

Conforme demonstrado nas tabelas de fl. 135, a recomposição do valor total, das receitas auferidas pela contribuinte, representada pela inclusão dos ingressos relativos à transferência, para terceiros, de créditos de ICMS, acarretou o aumento na receita total a ser considerada no cálculo do crédito solicitado, e a conseqüente alteração nos percentuais de rateio dos créditos do mercado interno e externo e nos valores dos respectivos créditos.

O aumento da base de cálculo da contribuição, em razão da mencionada inclusão, ensejou a insuficiência de recolhimento da contribuição nos importes de R\$106.484,17, R\$9.116,64 e R\$83.176,32, nos meses de janeiro, fevereiro e março, respectivamente, mesmo após o aproveitamento dos créditos discriminados na tabela de fl., 138, item 2.5.1, relativos ao mercado interno, apurado pela autoridade fiscal, e ao mercado externo, descontado pela contribuinte na Dacon juntada à fl. 93-verso.

Para a parcela da contribuição deduzida dos créditos a descontar não cabe formalização de exigência tributária, contudo, é diferente o tratamento a ser dado à parcela do débito remanescente após a dedução, para a qual houve, inclusive, lançamento de ofício, processo nº 10972.000235/2009-12.

É de se concluir do exposto que prescindem do lançamento de ofício os ajustes efetuados no presente processo, que cuida das Declarações de Compensação, sendo obrigatório contudo para exigência dos créditos tributários originados das verificações procedidas, objeto do processo do Auto de Infração acima mencionado.

Ou seja, foi noticiada pela Autoridade Fiscal a lavratura de auto de infração para exigência de PIS e COFINS, decorrente da recomposição da apuração fiscal que acabou por incluir na base de cálculo das contribuições as receitas oriundas de cessão onerosa de créditos do ICMS não oferecidas à tributação.

Portanto, ao contrário do que afirma a Recorrente, o auto de infração foi emitido sob o nº 10972.000235/2009-12 – sobrestado até decisão no presente PER/DCOMP<sup>4</sup>.

Em relação ao crédito, a matéria não comporta maiores discussões, uma vez que a não incidência do PIS e da COFINS sobre as receitas oriundas da cessão de créditos de ICMS, é tema consolidado pelo Excelso STF no RE nº 606.107-RG:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. EMPRESA EXPORTADORA. CRÉDITOS DE ICMS TRANSFERIDOS A TERCEIROS.

I - Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma suprallegal máxima efetividade.

II - A interpretação dos conceitos utilizados pela Carta da República para outorgar competências impositivas (entre os quais se insere o conceito de “receita” constante do seu art. 195, I, “b”) não está sujeita, por óbvio, à prévia edição de lei. Tampouco está condicionada à lei a exegese dos dispositivos que estabelecem imunidades tributárias, como aqueles que fundamentaram o acórdão de origem (arts. 149, § 2º, I, e 155, § 2º, X, “a”, da CF). Em ambos os casos, trata-se de interpretação da Lei Maior voltada a desvelar o alcance de regras tipicamente constitucionais, com absoluta independência da atuação do legislador tributário.

III – A apropriação de créditos de ICMS na aquisição de mercadorias tem suporte na técnica da não cumulatividade, imposta para tal tributo pelo art. 155, § 2º, I, da Lei Maior, a fim de evitar que a sua incidência em cascata onere demasiadamente a atividade econômica e gere distorções concorrenciais.

IV - O art. 155, § 2º, X, “a”, da CF – cuja finalidade é o incentivo às exportações, desonerando as mercadorias nacionais do seu ônus econômico, de modo a permitir que as empresas brasileiras exportem produtos, e não tributos -, imuniza as operações de exportação e assegura “a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores”. Não incidem, pois, a COFINS e a contribuição ao PIS sobre os créditos de ICMS cedidos a terceiros, sob pena de frontal violação do preceito constitucional.

V – O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, “independentemente de sua denominação ou classificação contábil”. Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.

VI - O aproveitamento dos créditos de ICMS por ocasião da saída imune para o exterior não gera receita tributável. Cuida-se de mera recuperação do ônus econômico advindo do ICMS, assegurada expressamente pelo art. 155, § 2º, X, “a”, da Constituição Federal.

VII - Adquirida a mercadoria, a empresa exportadora pode creditar-se do ICMS anteriormente pago, mas somente poderá transferir a terceiros o saldo credor acumulado após a saída da mercadoria com destino ao exterior (art. 25, § 1º, da LC 87/1996). Porquanto só se viabiliza a cessão do crédito em função da exportação, além de vocacionada a desonerar as empresas

<sup>4</sup> Resolução nº 3401-001.996. Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em sobrestar o julgamento do recurso até que seja proferida decisão definitiva de mérito nos processos nº 13646.000043/2005-64, 13646.000044/2005-17, 13646.000111/2005-95 e 13646.000112/2005-30, em que se discute o direito creditório do qual decorre o presente lançamento.

exportadoras do ônus econômico do ICMS, as verbas respectivas qualificam-se como decorrentes da exportação para efeito da imunidade do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal.

VIII - Assenta esta Suprema Corte a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativas sobre os valores auferidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS.

IX - Ausência de afronta aos arts. 155, § 2º, X, 149, § 2º, I, 150, § 6º, e 195, caput e inciso I, “b”, da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e não provido, aplicando-se aos recursos sobrestados, que versem sobre o tema decidido, o art. 543-B, § 3º, do CPC. (RE 606107, Órgão julgador: Tribunal Pleno, Relator(a): Min. ROSA WEBER, Julgamento:22/05/2013, Publicação:25/11/2013 Repercussão Geral – Mérito (Tema 283).

No mesmo sentido tem se pronunciado a Câmara Superior deste E. CARF, sendo vastos os precedentes, abaixo colacionados:

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

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/09/2005

**CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS ACUMULADOS DECORRENTES DE EXPORTAÇÕES. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO, POR FORÇA DE DECISÃO JUDICIAL VINCULANTE, NA FORMA REGIMENTAL.**

Havendo decisão definitiva do STF, com repercussão geral (RE nº 606.107/RS), no sentido da não-incidência da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep na cessão onerosa para terceiros de créditos de ICMS acumulados, originados de operações de exportação, ela deverá ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, por força regimental (art. 62, § 2º, do RICARF), para fatos geradores anteriores à produção de efeitos da Lei nº 11.945/2009, que expressamente previu a sua exclusão da base de cálculo.

(Acórdão nº 9303-010.453 – CSRF/3ª Turma, Processo nº 11080.005748/2005-95, Relator Rodrigo da Costa Pôssas, Sessão de 18/06/2020).

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 31/01/2002 a 30/06/2002, 01/08/2002 a 31/08/2002, 01/09/2002 a 30/09/2002, 01/11/2002 a 30/11/2002, 31/07/2003 a 31/10/2003, 01/12/2003 a 31/12/2003

**BASE DE CÁLCULO. RECEITAS. ICMS. CRÉDITOS. CESSÃO ONEROSA. EXCLUSÃO.**

Por força do disposto no § 2º do art. 62 do Anexo II, do RICARF, c/c a decisão do STF, no RE 606.107/RS, em sede de repercussão geral, as receitas decorrentes da cessão onerosa de créditos do ICMS para terceiros devem ser excluídas da base de cálculo da contribuição para o PIS sob o regime não cumulativo.

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

Período de apuração: 31/01/2002 a 30/06/2002, 01/01/2002 a 31/08/2002, 01/09/2002 a 30/09/2002, 01/11/2002 a 30/11/2002, 01/01/2004 a 31/01/2004, 01/10/2004 a 31/10/2004

LEGISLAÇÃO CORRELATA. APLICAÇÃO. Dada a correlação entre as normas que regem as contribuições, aplicam-se, na íntegra, as mesmas ementas e conclusões do PIS à COFINS.

(Acórdão nº 9303-009.432 – CSRF/3ª Turma, Processo nº 13005.000187/2006-47, Relator Rodrigo da Costa Pôssas, Sessão de 18/09/2019).

Assim, com amparo na alínea b, do inciso II, Art. 62, do RICARF<sup>5</sup>, acolho a irresignação da Recorrente, e afasto a inclusão das receitas de cessão de créditos de ICMS da base de cálculo do PIS.

### 3. Análise das glosas.

#### 3.1. Conceito de insumos para fins de creditamento de PIS/PASEP e COFINS.

De um lado a DRJ assenta que apenas os bens e serviços aplicados ou consumidos no processo industrial são considerados insumos.

Em contrapartida, centrada no conceito de insumos, a Recorrente discorre sobre os regimes cumulativos e não-cumulativos das contribuições ao PIS e a COFINS e as hipóteses do artigo 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, e, ao final, concluiu que os critérios legais a serem adotados para a tomada de crédito das contribuições não podem ser aqueles do IPI, porque a materialidade dos tributos é diversa. Encerra o seu raciocínio afirmando:

Em decorrência dos fundamentos acima desenvolvidos, pode-se afirmar que os itens glosados pela fiscalização dão direito a crédito, porque podem ser considerados:

- ou como "insumos", nos termos do inciso II do art. 3º das Leis n. 10637/02 e 10833/03;
- ou como bens do ativo imobilizado, nos termos do inciso VI desse mesmo artigo, quando se caracterizarem como ativos imobilizados, caso em que o direito ao crédito tem norma de regência prevista no parágrafo 1º, inciso III, daquele dispositivo legal.

Pois bem, o tema é recorrente no CARF.

O conceito de insumo adotado pela Receita Federal por meio do Parecer Normativo COSIT/RFB Nº 05/2018, que acata o posicionamento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça no bojo do REsp nº 1.221.170/PR-RR, afasta o antigo entendimento das Instruções Normativas da SRF nº 247/2002 e 404/2004.

---

<sup>5</sup> Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

[omissis]

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

[omissis]

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos 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, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

No mencionado Parecer, assentou-se que a essencialidade e/ou relevância dos insumos para fins de creditamento serão apreciadas pelo julgador, caso a caso, e, de acordo com a atividade desempenhada pelo contribuinte (objeto societário).

Além da análise da operação empresarial, a demonstração do emprego do insumo no processo produtivo ou na prestação de serviços pelo contribuinte também é elemento fundamental. Ou seja, não basta afirmar que o insumo adquirido é imprescindível, é preciso provar como é consumido (etapas e nuances na cadeia produtiva), a teor dos artigos 15 e 16 do Decreto nº 70.235/72.

Tem-se, pois, duas premissas a serem observadas na análise dos bens e serviços glosados pela Autoridade Fiscal, o teste da subtração e a prova.

### **3.2. Atividades desempenhadas pela Recorrente.**

A Recorrente se dedica aos seguintes serviços:

- (i) a indústria, o comércio, a importação e a exportação de minérios, produtos químicos, fertilizantes e produtos metalúrgicos, e a exploração e o aproveitamento de jazidas minerais no território nacional,
- (ii) a representação de outras sociedades, nacionais ou estrangeiras, e;
- (iii) a participação em outras sociedades, como sócia ou acionista; e
- (iv) o desenvolvimento de outras atividades correlatas, de interesse da Companhia.

Descreve da seguinte maneira a sua linha de produção (processo produtivo):

A recorrente explora a reserva de Nióbio em Araxá desde os anos 60.

O depósito de Nióbio explorado possui a forma circular, com aproximadamente 4,5 Km de diâmetro e um teor médio de Óxido de Nióbio de 2,5%. Devido à formação geológica, tal depósito é lavrado a céu aberto, não sendo necessária a utilização de perfuração ou explosivos. Os equipamentos utilizados na lavra são: trator de esteira, escavadeira, carregadeira e caminhões.

Após a lavra, o minério proveniente da mina é transportado para a Unidade de Concentração através de uma correia transportadora de longa distância. Nesta unidade, ocorrem as operações de moagem, separação magnética, deslamagem e flotação. Tais operações visam obter um concentrado rico em Óxido de Nióbio.

Devido à existência de algumas impurezas nocivas à fabricação do aço, o concentrado proveniente da Unidade de Concentração, passa por um refino nas Unidades de Sínterização e Desfosforação. O concentrado proveniente destas unidades está pronto para ser transformado em Ferro Nióbio.

Na Unidade de Metalurgia o concentrado refinado é misturado com Alumínio em Pó e Pó de Ferro, e fundido em Forno Elétrico. Após a fusão desta mistura, o Ferro Nióbio é retirado do forno, britado, classificado por tamanho e embalado para ser enviado para os mais diversos clientes da recorrente ao redor do mundo.

Além do Ferro Nióbio, a recorrente também fabrica Óxido de Nióbio que é utilizado para a produção de ligas especiais contendo Nióbio, óxidos especiais e para a

produção de Nióbio Metálico. A matéria-prima para produção do óxido é o concentrado refinado proveniente da Unidade de Desfosforação.

De acordo com o Laudo de Funcionalidade apresentado pela Recorrente no bojo do PAF n.º 13646.000043/2005-64, o seu processo produtivo se dá da seguinte maneira:

24. A visualização do processo produtivo da CBMM pode ser observada no fluxograma abaixo, que retrata, de uma perspectiva macro, o fluxo produtivo da CBMM:



Deduz-se que a Recorrente atua, especialmente, com produção e fornecimento de nióbio no mercado interno e externo.

### 3.3. Bens adquiridos como insumos.

#### 3.3.1. Dos custos com gás liquefeito de petróleo (GLP) e álcool etílico hidratado.

Sujeitos à alíquota zero, a Autoridade Fiscal não autorizou o creditamento dos combustíveis GLP e álcool etílico por falta de previsão legal, glosa conservada pela DRJ sob o seguinte fundamento:

A leitura dos dispositivos acima revela que o legislador, ao permitir a apuração de créditos na forma do art. 30 da Lei n.º 10.637, de 2002, e do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003, determinou que esta não se daria de forma ampla e irrestrita, pois, a admissibilidade de aproveitamento de créditos, que repousa necessariamente nos custos, despesas e encargos classificados nos seus incisos, encontrou outro ponto limitador da norma, qual seja, a vedação acima transcrita, onde o legislador expressamente excluiu o aproveitamento de créditos sobre valores de aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições.

Em assim sendo, tratando-se de aquisições sujeitas à alíquota zero, correta a glosa efetuada pela autoridade fiscal.

De fato, as Leis n.ºs 10.637/2002 (PIS) e 10.833/2003 (COFINS), vedam expressamente o aproveitamento das contribuições quando ausente a incidência nas aquisições

de bens e serviços empregados como insumos no processo produtivo (II, § 2º, Art. 3º<sup>6</sup>), restrição legal que não pode ser confundida com a previsão do inciso II do mesmo artigo que autoriza a dedução das despesas com combustíveis e lubrificantes aplicados na prestação de serviços ou na produção de bens.

No caso em tela, a Recorrente toma o crédito com permissivo no inciso II, Art. 3º, da Lei nº 10.637/2002, que versa:

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

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)

Isso porque, os combustíveis são adquiridos pela Recorrente para abastecer as máquinas e equipamentos dos Centros de Custo Sinterização - SIN e Calcinação - CAL sendo, pois, insumos. Ao utilizarmos o critério da subtração conclui-se que a etapa de sinterização ou calcinação do processo produtivo da empresa mostra-se inviável sem o GLP e o óleo combustível.

Não decidi de modo diverso a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara desta Seção, que ao decidir sobre o mesmo direito creditório em favor da Recorrente, reconheceu que os gastos com os combustíveis são essenciais possibilitando, assim, créditos nos termos do art. 3º, II da Lei nº 10.833/2003 colaciono parte do voto:

A leitura dos dispositivos acima revela que o legislador, ao permitir a apuração de créditos, inclusive de combustíveis e lubrificantes, expressamente excluiu o aproveitamento de créditos sobre valores de aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições.

Conquanto este relator mantinha o entendimento de que os gastos com GLP e óleo diesel por pessoa jurídica consumidora não lhe conferia o direito ao crédito, uma vez que a aquisição fora tributada de forma concentrada, esta Turma tem decidido de forma contrária, com supedâneo no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, alinhada com recentes decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a exemplo dos Acórdãos nºs. 9303005.908 e 9303 005.623.

Assim, tratando-se de aquisições de GLP e óleo diesel, combustíveis utilizados no processo produtivo da recorrente, assiste-lhe razão, sendo possível sua pretensão em manter o crédito sobre tais rubricas.

(Acórdão nº 3201-004.617, Processo nº 13646.000430/2010-68, Relator: Paulo Roberto Duarte Moreira, Sessão de 12/12/2018)

---

<sup>6</sup> Art. 3o. [omissis]

§ 2o Não dará direito a crédito o valor:

[omissis]

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

À vista disso, reformo a decisão recorrida e concedo o crédito.

### **3.4. Serviços utilizados como insumos:**

#### **3.4.1. Serviços de pintura.**

Segundo a DRJ, à Recorrente além de não detalhar os serviços de pintura tomados, estes são alheios ao seu processo produtivo, observe:

Conforme a autoridade fiscal, os serviços de pintura de equipamentos prestados pela empresa Jate Pinte Dona Bêja Ltda, Nota Fiscal n.º 1026, não podem ser considerados como insumos, para fins de creditamento da contribuição, porque não foram consumidos ou aplicados na produção de bens destinados à venda.

(...)

Contudo, o documento apresentado, à fl. 242, não detalha o serviço realizado, nem infirma a constatação da autoridade fiscal, à fl. 21, de que os serviços de pintura de equipamentos, referentes à nota fiscal n.º 1026, foram classificados pela contribuinte em diversos centros de custos na conta "pintura de equipamentos" e que tratam de serviços alheios ao processo produtivo.

Consta no Relatório Fiscal que os serviços são de pintura de equipamentos prestados pela contratada Jate Pinte Dona Beja LTDA, a saber:

De outro lado, esclarece a Recorrente que quase a totalidade do serviço prestado pela referida empresa é para manutenção preventiva ou corretiva de suas máquinas e equipamentos, não tendo se aproveitado dos serviços de pinturas em suas instalações administrativas, traslado trecho:

No caso em análise, a quase totalidade dos serviços prestados pela Jate Pinte à recorrente está relacionada à manutenção preventiva e corretiva da pintura externa de seus equipamentos, empregados no processo de beneficiamento de minérios, com borracha natural ou resinas especiais, visando à sua proteção anti-corrosiva, bem como das paredes internas de vasos, tanques e tubulações.

Realmente, os serviços de pintura, jateamento e revestimento em foco referem-se a várias etapas da atividade de produção do ferro nióbio e do óxido nióbio, dentre as quais vale citar a concentração, a desfosforação e a sinterização, que são essenciais à obtenção de um concentrado rico em óxido de nióbio, bem como ao refino para retirar as impurezas de tal concentrado.

Assim, a maior parte dos serviços prestados pela Jate Pinte está diretamente ligada ao processo produtivo da recorrente. Porém, é verdade que uma pequena parcela de tais serviços não se refere a máquinas e equipamentos, utilizados no processo produ-  
'vo.

A meu ver, tais serviços enquadram-se no conceito de insumos, já que necessários à conservação interna e externa dos equipamentos a ação corrosiva de metais (incisos II do art. 3º das Leis n.º 10.833/2003 e 10.637/2002), e, por isso, revento à glosa.

### 3.4.2. Dos encargos de depreciação.

#### 3.4.2.1. Centros de Custos de Abastecimento e Tratamento de Água – AGU e Subestação Energia Elétrica - ENE.

Foram glosados encargos de depreciação de máquinas e equipamentos que fazem parte do ativo imobilizado da Recorrente e utilizados nos Centros de Custos de Abastecimento e Tratamento de Água – AGU (bombas) e Subestação Energia Elétrica – ENE (energia elétrica).

Em relação aos itens, fundamenta a DRJ:

No caso em tela, em que pese a importância das máquinas e equipamentos alocados no sistema de tratamento e abastecimento de água, dos centros produtivos, e na subestação de energia elétrica, tais equipamentos não são utilizados na fabricação do produto destinado à venda.

Assim como no PAF nº 13646.000043/2005-64, no qual houve juntada de Laudo de Funcionalidade, restou clara a importância das máquinas e equipamentos na industrialização, porque, como confirma à Recorrente, nos centros de custos de Abastecimento e Tratamento de Água e Subestação Energia Elétrica os equipamentos são fundamentais, respectivamente, no processamento do nióbio nas etapas de concentração, moagem, separação magnética, flotação e transporte dos rejeitos à bacia de sedimentação, e na adequação da tensão e corrente elétrica recebida da CEMIG aos níveis exigidos pelo processo.

Diante disso, a dedução dos custos com os encargos possui apoio no inciso VI do art. 3º das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002, *in verbis*:

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

[omissis]

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.

Destaco que em caso idêntico e julgado nesta Turma, acertadamente ficou decidido pela possibilidade de creditamento do Centro de Custo Subestação Energia Elétrica - ENE, trago trecho do voto (Acórdão nº 3301-003.213):

(...)

Como está claro nos autos a atividade de produção de nióbio pelo Contribuinte requer, além do sistema de abastecimento e tratamento de água, a existência de uma subestação de energia elétrica, visto que a energia elétrica recebida da concessionária CEMIG precisa, necessariamente, receber um processo de adequação da tensão para que possa ser aplicada aos equipamentos industriais.

Observa-se ademais que no laudo elaborado pela requerente (fls. 657 a 711 processonº10650.001061/200514) demonstra que 99% da energia consumida é destinada ao processo produtivo do Contribuinte e que menos de 1% destina-se as atividades administrativas da indústria.

Em conclusão, a água e a energia elétrica são indispensáveis as atividades de processamento do minério pelo Contribuinte, e, assim sendo, os equipamentos e as

máquinas utilizados no tratamento desses insumos com o fito de tornar possível a sua utilização, pela adequação técnica que a atividade requer, devem ser considerados como itens utilizados no processo produtivo de acordo com o previsto na Lei nº 10.637/02 e na Lei nº 10.833/03, que assim dispõe:

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

(...)

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.

Logo, respeitando o princípio da essencialidade, é cabível o creditamento dos valores relativos a depreciação do Centro de Custo ENE-Subestação Energia Elétrica, visto que está sendo diretamente utilizado, no sentido de necessário e essencial, ao sistema produtivo em discussão, portanto, voto em prover o Recurso Voluntário neste tema.

Tem-se assim demonstrada a essencialidade dos maquinários e, conseqüentemente concedo o crédito de depreciação em relação aos Centros de Custos de Abastecimento e Tratamento de Água e Subestação Energia Elétrica (inciso VI, art. 3º das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002).

#### **3.4.2.2. Demais máquinas e equipamentos.**

Têm-se, ainda, outros itens que compõem o ativo imobilizado da Recorrente e, glosados pela Autoridade Fiscal, sendo eles caixa d'água, rádio, armário, aparelho de ar condicionado, motosserra, poltrona e detector de radiação. Decisão mantida pela DRJ sob o seguinte argumento:

E quanto aos bens listados no item 4.2 do Relatório Fiscal (fis. 24 a 27), tais como poltronas, rádios, aparelhos de ar condicionado, caixa d'água e etc., verifica-se que não se tratam de máquinas e equipamentos utilizados na fabricação do produto destinado à venda.

Em face das previsões legais, não sendo os bens, em comento, adquiridos ou fabricados pela interessada para utilização na produção de bens destinados à venda, descabe cogitar do aproveitamento de créditos decorrentes de sua depreciação.

Sobre os equipamentos, explica a empresa:

Muito embora, à primeira vista, possam surgir dúvidas acerca da utilização de alguns desses itens no processo de produção do minério, que é vendido pela recorrente, se se investigar a fundo esse processo, verificar-se-á que eles são, nos dizeres da norma legal, "máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (..) para utilização na produção de bens destinados à venda".

Tome-se, por exemplo, os equipamentos de ar condicionado, que são utilizados para garantir o funcionamento de equipamentos eletro-eletrônicos em salas de comando, que necessitam de temperatura controlada para o seu regular funcionamento. Do mesmo modo, os chuveiros lava-olhos são equipamentos de segurança coletiva, necessários ao processo produtivo, garantindo o primeiro socorro em caso de acidentes com respingos • de produtos químicos.

Os demais itens do ativo imobilizado, cujos encargos de depreciação foram glosados pela fiscalização, tais como móveis, rádios de comunicação, moto-serra, varredeira, etc., também são utilizados nos departamentos produtivos da recorrente, sendo necessários à produção dos minérios por ela vendidos.

O emprego dos bens também foi demonstrado pela Recorrente, seja em razão da atividade exercida, como ainda, através do Laudo de Funcionalidade acostado ao PAF n.º 13646.000043/2005-64.

Dada a natureza dos bens produzidos ou fabricados pela Recorrente, o contato com elemento químico (nióbio) pelos funcionários da empresa submete-os a ondas de radiação, e, por isso, o detector de radiação revela-se essencial.

Igualmente os ativos imobilizados n.ºs 6888, 6889, 7388, 7389, 6904, 6996, 7427, 7056, 7057, 7058, 7427, 7428, 7432, 7490, 7098, 7420, 7369 e 7370, para o desempenho das atividades industriais da Recorrente, visto que (i) os armários servem como depósito de peças e instrumentos; (ii) os equipamentos de ar condicionado são necessários no Centro de Comando de Motores para preservar da temperatura ambiente; (iii) alguns rádios são utilizados dentro da área industrial para comunicação da sala de controle e pátio ou necessários para oferecer condições ambientais de trabalho, em atendimento às normas trabalhistas; (iv) o reservatório de água distribui água para as áreas produtivas; e, (v) a motosserra é usada no corte de eletrodos.

Os demais equipamentos não reúnem os elementos necessários para serem considerados insumos, eis que se remetem às despesas não operacionais.

Portanto, as glosas que merecem reversão são os ativos imobilizados n.ºs 6888, 6889, 7388, 7389, 6904, 6996, 7427, 7056, 7057, 7058, 7427, 7428, 7432, 7490, 7098, 7420, 7369; 7370 e 7562, a teor do inciso VI do art. 3º das Leis n.º 10.833/2003 e 10.637/2002.

### **3.4.2.3. Dos encargos de depreciação de bem do ativo imobilizado adquirido antes de 30/04/2004.**

Para o imobilizado n.º 6749-2 (Forno Feixe de Elétrons II), a Autoridade Fiscal glosou as partes e peças que compõem o maquinário, adquiridas antes de 30/04/2004, por falta de previsão legal para o cômputo do crédito de depreciação; o que foi mantido pela DRJ<sup>7</sup>.

O mesmo ocorreu com os imobilizados n.º 7108-0 (Forno Elétrico Túnel/Calcinação óxido NB) e n.º 7411-0 (Sist. Briquetagem Reciclagem de Finos Gerados).

Os encargos de depreciação e amortização em relação aos bens destinados ao ativo imobilizado adquiridos antes de 30/04/2004 foi tema apreciado pelo STF no RE n.º 599.316/SC-RR.

<sup>7</sup> Quanto à glosa de crédito, relativamente aos encargos de depreciação dos imobilizados 6749-2-Forno Feixe de Elétrons II-164/1 800 ALD e 71 08-0-Forno Elétrico Túnel para Calcinação Óxido de NB- GO, afirma a interessada que, segundo a autoridade fiscal, constam como adquiridos em 31/08/2004, mas constatou-se que são imobilizados montados por meio de aquisição de partes, peças e serviços a partir de 14/08/2003 e 08/10/2003 respectivamente. E que o fato se repete quanto ao imobilizado 7411-0 -,Sist. Briquetagem de Finos Gerados, que consta como adquirido em 31/01/2005, porém é formado por aquisições a partir de 12/08/2003.

A Corte declarou inconstitucional o art. 31 da Lei nº 10.865/2004 que, justamente, impedia o aproveitamento dos créditos de PIS e COFINS oriundos dos bens incorporados ao ativo imobilizado antes de 30/04/2004, sendo fixada a seguinte tese:

PIS – COFINS – ATIVO IMOBILIZADO – CREDITAMENTO – LIMITAÇÃO – LEI Nº 10.865/2004.

Surge inconstitucional, por ofensa aos princípios da não cumulatividade e da isonomia, o artigo 31, cabeça, da Lei nº 10.865/2004, no que vedou o creditamento do PIS e da COFINS, relativamente ao ativo imobilizado adquirido até 30 de abril de 2004.

Por força da alínea 'b', do inciso II, § 1º do art. 62 do RICARF<sup>8</sup>, o conteúdo da decisão é vinculante aos Conselheiros deste Conselho Administrativo, portanto, de aplicação obrigatória. Neste sentido, que em caso análogo (mesmo contribuinte e fatos), a 1ª Turma da 2ª Câmara desta Seção decidiu pela reversão das glosas. A ementa ficou assim formalizada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2006 a 30/06/2006

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OBSCURIDADE. OMISSÃO. CORREÇÃO.

Constatada omissão no enfrentamento de matéria litigiosa e obscuridade na fundamentação para delimitar o direito ao crédito das Contribuições não cumulativas, acolhem-se parcialmente os embargos, com efeitos infringentes, para que seja sanado o vício apontado.

BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. CRÉDITO SOBRE DEPRECIÇÃO. UTILIZAÇÃO EM ETAPAS DO PROCESSO PRODUTIVO E DE INDUSTRIALIZAÇÃO. NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS

A pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados sobre encargos de depreciação em relação a bens do ativo imobilizado e utilizados em etapas essenciais à produção e à fabricação de produtos destinados à venda. Neste sentido, bens das instalações relacionados e essenciais ao processo produtivo permitem o aproveitamento do crédito da não cumulatividade das contribuições sociais, segundo os critérios de depreciação da legislação de regência.

ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO. CREDITAMENTO. ART. 31 DA LEI Nº 10.865/2004. INCONSTITUCIONALIDADE. REPERCUSSÃO GERAL DO RE 599.316. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62-A DO RICARF.

É inconstitucional, por ofensa aos princípios da não cumulatividade e da isonomia, o artigo 31, cabeça, da Lei nº 10.865/2004, no que vedou o creditamento da contribuição para o PIS e da COFINS, relativamente ao ativo imobilizado adquirido até 30 de abril de 2004, conforme jurisprudência consolidada no STF e reafirmada no RE 599.316,

---

<sup>8</sup> Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

[omissis]

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

[omissis]

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos 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, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

com trânsito em julgado em 20/04/2021, no qual reconheceu-se a repercussão geral do tema, devendo a decisão ser reproduzida nos julgamentos no âmbito do CARF.

(Acórdão nº 3201-009.192, Processo nº 13646.000430/2010-68, Relator: Paulo Roberto Duarte Moreira, Sessão de 20/09/2021).

Posto isto, revento à glosa.

### **Conclusão.**

Pelo exposto, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário para:

- (i) Cancelar a inclusão das receitas de cessão de créditos de ICMS da base de cálculo do PIS e, de conseguinte, restaurar eventuais créditos existentes;
- (ii) Reverter às glosas de gastos com bens, serviços e encargos de depreciação definidos como insumos:
  - a. Gás liquefeito de petróleo (GLP) e álcool etílico hidratado;
  - b. Serviços de pintura;
  - c. Máquinas e equipamentos Centros de Custos de Abastecimento e Tratamento de Água – AGU e Subestação Energia Elétrica – ENE;
  - d. Equipamentos do imobilizado nºs 6888, 6889, 7388, 7389, 6904, 6996, 7427, 7056, 7057, 7058, 7427, 7428, 7432, 7490, 7098, 7420, 7369; 7370 e 7562; e,
  - e. Partes e peças do imobilizado nºs 6749-2, 7108-0 e 7411-0.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Sabrina Coutinho Barbosa

### **Voto Vencedor**

Conselheiro Marcos Roberto da Silva, Redator designado.

Com devido respeito e admiração a i. Relatora Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa, expresso no presente voto minhas divergências em relação ao seu posicionamento de reverter as glosas de créditos das contribuições para o PIS/COFINS referentes aos seguintes

dispêndios: (i) Gás liquefeito de petróleo (GLP) e álcool etílico hidratado; e (ii) Serviços de pintura.

A i. Relatora reverteu a glosa concernente aos dispêndios com combustíveis GLP e álcool etílico, sujeitos à alíquota zero, por entender que se trata de insumos utilizados no processo produtivo da empresa (abastecimento de máquinas e equipamentos dos Centros de Custo Sinterização - SIN e Calcinação – CAL). Portanto, entendeu a relatora que a tomada de crédito estaria amparada no inciso II, art. 3º, da Lei nº 10.637/2002.

Entretanto, a questão posta na presente discussão não se trata de direito à tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas sobre as aquisições de GLP e álcool etílico hidratado relacionada ao conceito de insumos. No presente caso estamos diante de uma circunstância onde não há previsão legal para o creditamento, pois referidos itens estão sujeitos à alíquota zero na apuração das contribuições sociais, PIS e Cofins, enquadrando-se na hipótese do inciso II do §2º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, no caso da Cofins, e do inciso II, §2º do art. 3º da Lei nº 10.637/2002, no caso do PIS/Pasep.

Portanto, com base nos dispositivos dispostos no parágrafo anterior, verifica-se que o legislador, ao permitir a apuração de créditos da não cumulatividade, expressamente excluiu o aproveitamento de créditos sobre valores de aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições. Assim, por se tratar de aquisições sujeitas à alíquota zero, não é cabível o crédito da contribuição em conformidade com a vedação disposta nos §§ 2º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002.

Diante do exposto, nega-se provimento ao recurso neste particular.

No que concerne à reversão da glosa de créditos relacionados com o serviço de pintura, a i. relatora entendeu que se trata de pinturas “necessárias à conservação interna e externa dos equipamentos a ação corrosiva de metais (incisos II do art. 3º das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002) do processo produtivo”.

Entretanto, o entendimento que prevaleceu no colegiado foi no sentido de que não houve detalhamento dos serviços de pintura tomados através da nota fiscal 001026. Destaque-se ainda que a fiscalização verificou que os “serviços de pintura” foram registrado em diversos centros de custos alheios ao processo produtivo.

Portanto, por carência probatória de que o serviço de pintura efetivamente foi empregado no processo produtivo, mantém-se a glosa da rubrica “serviços de pintura”.

Por tudo quanto exposto, nega-se provimento ao recurso voluntário para manter as glosas de créditos referentes a gás liquefeito de petróleo (GLP) e álcool etílico hidratado e serviços de pintura.

*(documento assinado digitalmente)*

Marcos Roberto da Silva

