



<b>Processo nº</b>	16539.720013/2011-21
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3302-014.113 – 3<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 3<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	19 de março de 2024
<b>Recorrente</b>	VALE S/A
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2008

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no RESP 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS DOS INSUMOS. POSSIBILIDADE DE TOMADA DE CRÉDITOS.

Em um processo produtivo de uma mesma empresa com várias etapas em uma produção verticalizada, cada qual gerando um produto que será insumo na etapa seguinte ("insumos dos insumos"), como no caso de sementes como insumos para gerar árvores/madeira, que servem de insumos na obtenção do carvão vegetal, que constitui, por sua vez, insumo para a produção do ferrogusa, sendo o produto anterior insumo utilizado na produção do item subsequente da cadeia produtiva, não há óbice à tomada de créditos.

**DIREITO** CREDITÓRIO.  
COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO/RESTITUIÇÃO. ÔNUS DA PROVA.  
FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

Segundo o sistema de distribuição da carga probatória adotado pelo Processo Administrativo Federal, Processo Administrativo Fiscal e o Código de Processo Civil, cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado em processos de restituição, resarcimento e compensação. O crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior somente pode ser objeto de indébito tributário, quando comprovado a sua certeza e liquidez.

INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS TRIBUTÁRIAS.  
INCOMPETÊNCIA. APLICAÇÃO DA SÚMULA N° 2 DO CARF.

Este Colegiado é incompetente para apreciar questões que versem sobre constitucionalidade das leis tributárias.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conceder parcial provimento ao recurso voluntário, revertendo as glosas dos créditos relativos à produção do carvão vegetal.

(documento assinado digitalmente)

Aniello Miranda Aufiero Junior - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Renato Pereira de Deus, Joao Jose Schini Norbiato (suplente convocado(a)), Mariel Orsi Gameiro, Francisca Elizabeth Barreto, Wilson Antonio de Souza Correa (suplente convocado(a)), Aniello Miranda Aufiero Junior (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Denise Madalena Green, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Wilson Antonio de Souza Correa, o conselheiro (a) Celso Jose Ferreira de Oliveira, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Francisca Elizabeth Barreto.

## Relatório

Trata-se do Pedido de Ressarcimento de créditos da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, não cumulativa, vinculados às receitas de exportação, PER/DCOMP nº 12330.12778.091008.1.1.09-0035, relativo ao mês de Abril/2008, no valor de R\$ 1.560.595,32. O PER/DCOMP foi apresentado pela empresa FERRO GUSA CARAJÁS S/A, CNPJ 05.728.345/0001-80, incorporada pela VALE S/A, CNPJ 33.592.510/0001-54 em abril/2008.

Do Despacho Decisório

A Delegacia Especial de Maiores Contribuintes no Rio de Janeiro – Demac/RJO, através do Despacho Decisório à folha 1181 do processo digital, reconheceu, para o mês de Abril/2008, o crédito no valor de R\$ 444.482,57, deferindo parcialmente o Pedido de Ressarcimento e homologando as compensações a ele vinculadas até o limite do crédito reconhecido.

Conforme relatado, inicialmente a Autoridade Fiscal, com fundamento no arts. 3º e 6º da Lei nº 10.833/2003 e nos arts. 3º e 5º da Lei nº 10.637/2002, glosou do crédito informado para o período de Janeiro/2005 a Abril/2008 os valores referentes aos meses em que não ocorreram receitas de exportação.

Da Manifestação de Inconformidade

Cientificada do Despacho Decisório a interessada apresentou Manifestação de Inconformidade onde inicialmente contesta o entendimento fiscal de que não existe direito a ressarcimento de crédito em relação aos meses em que não houve receitas de exportação.

Defende que a legislação de regência autoriza o ressarcimento de créditos da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep.

#### Da Diligência Fiscal

O processo foi baixado em diligência a fim de que a Autoridade Fiscal verificasse se houve falha na digitalização das cópias das notas fiscais de aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado trazidas com a manifestação de inconformidade e juntadas ao processo digital, mas que se encontravam total ou parcialmente ilegíveis.

Realizada a diligência a Autoridade Fiscal manifestou-se no sentido de que o valor crédito passível de ressarcimento referente ao mês de Abril/2008 fosse alterado de R\$ 444.482,57 para R\$ 462.458,00.

A interessada foi cientificada do resultado da Diligência Fiscal, mas não se manifestou no prazo que lhe foi dado para tanto.

O acórdão de manifestação de inconformidade que julgou parcialmente procedente o pedido da contribuinte, recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

ANO-CALENDÁRIO: 2008

REPETIÇÃO DE INDÉBITO. COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA A CARGO DO CONTRIBUINTE

No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus do contribuinte/pleiteante a comprovação da existência do direito creditório pleiteado.

DILIGÊNCIA. PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

Em estando presentes nos autos do processo os elementos necessários e suficientes ao julgamento da lide estabelecida, prescindíveis são as diligências e perícias requeridas pelo contribuinte, cabendo a autoridade julgadora indeferi-las.

DIREITO DE CRÉDITO. ALEGAÇÕES CONTRA O FEITO FISCAL. PROVA. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

Nos processos administrativos referentes reconhecimento de direito creditório, deve o contribuinte, em sede de contestação ao feito fiscal, provar o teor das alegações que contrapõe aos argumentos postos pela autoridade fiscal para não reconhecer, ou reconhecer apenas parcialmente o direito pretendido.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

ANO-CALENDÁRIO: 2008

COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.

As hipóteses de crédito no âmbito do regime não cumulativo de apuração da Cofins são somente as previstas na legislação de regência, dado que esta é exaustiva ao enumerar os custos e encargos passíveis de creditamento, não estando suas apropriações vinculadas à caracterização de sua essencialidade na atividade da empresa ou à sua escrituração na contabilidade como custo operacional.

#### COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMO.

No regime não cumulativo da Cofins somente são considerados como insumos, para fins de creditamento de valores: os combustíveis e lubrificantes, as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de sua aplicação direta na prestação de serviços ou no processo produtivo de bens destinados à venda; e os serviços prestados por pessoa jurídica, aplicados ou consumidos na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens destinados à venda.

#### COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. APURAÇÃO. REGIME DE COMPETÊNCIA.

A adoção do regime de competência na apuração da Cofins e dos correspondentes créditos da não cumulatividade decorre da legislação tributária, sendo, portanto, de observação obrigatória pelo contribuinte.

#### COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. RESSARCIMENTO. RECEITA EXPORTAÇÃO. VINCULAÇÃO.

O direito à compensação e ao ressarcimento aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação.

#### COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. SERVIÇO DE MANUTENÇÃO. CONDIÇÃO DE CREDITAMENTO.

Os serviços de manutenção de máquinas e equipamentos podem ser considerados insumos para fins de creditamento na sistemática não cumulativa da Cofins, entretanto, desde que as máquinas e equipamentos em que são aplicados sejam diretamente utilizados no processo produtivo do bem destinado à venda.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Inconformada com a decisão acima relatada, a contribuinte interpôs recurso voluntário, no qual reitera os argumentos apresentados na manifestação de inconformidade.

Este é o relatório.

### Voto

Conselheiro José Renato Pereira de Deus, Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

A maior parte da discussão travada no presente processo envolve o conceito de insumo para fins de apuração do crédito de PIS/COFINS no regime não cumulativo previsto nas

Leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/03, sendo que tal conceito já se encontra consolidado junto ao CARF/CSRF e foi pacificado pelo STJ (REsp n. 1.221.170/PR – Tema 779/780), julgado mediante a sistemática repetitiva. Além disso, destaca-se a importância da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, emitida pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no final de setembro de 2018, a qual deve ser observada pela Administração Pública conforme o artigo 19 da Lei 10.522/2002.

Vale ressaltar ainda que as questões discutidas no presente feita foram objetos de decisões em outros processos da mesma contribuinte, desta forma e por não haver mutanças no quadro fático que possa alterar as questões aqui discutidas, as razões de decidir do presente processo não se afastam do já decidido.

## I – Preliminares

Inicialmente, é argumentado que houve falhas no ato administrativo por falta de motivação e finalidade adequadas.

Porém, discordo das alegações apresentadas no recurso. O auto de infração originou-se de uma auditoria minuciosa realizada pela Fiscalização da Receita Federal, detalhada em um extenso relatório fiscal, onde são explicadas as razões para o lançamento e as evidências que levaram à lavratura do auto de infração.

A empresa foi devidamente informada sobre a exigência fiscal e apresentou uma manifestação de inconformidade, que foi analisada em um julgamento de primeira instância. Após não concordar com o resultado desse julgamento, a empresa apresentou um recurso voluntário contestando as posições adotadas pela autoridade de primeira instância. Portanto, tanto as razões para o lançamento quanto as do julgamento de primeira instância foram claramente explicadas. Com todo esse histórico de debate administrativo, não há fundamentos para alegar cerceamento do direito de defesa ou quaisquer outros vícios no processo de lançamento ou no julgamento de primeira instância. Todo o procedimento previsto no Decreto 70.235/72 foi seguido, tanto em relação ao despacho decisório e à decisão de primeira instância, quanto ao devido processo administrativo fiscal.

Além disso, o recurso alega que as conclusões da fiscalização violam princípios constitucionais. Porém, neste aspecto, o colegiado não pode se pronunciar devido à súmula nº 2 do CARF, publicada no DOU de 22/12/2009, que proíbe o julgamento da constitucionalidade de leis tributárias.

“Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária”

Superada as questões preliminares passemos ao mérito.

## II – Do Mérito

### Análise do Ressarcimento do Créditos de PIS/COFINS

É incontroverso que durante os períodos em questão não houve exportação, o que é uma condição essencial para o ressarcimento dos créditos. A legislação é clara ao permitir o

ressarcimento apenas para créditos relacionados a operações de importação. Portanto, a ausência de importação durante o período em questão impossibilita o ressarcimento dos créditos.

Os dispositivos legais pertinentes estabelecem que os créditos da não-cumulatividade de PIS/COFINS podem ser utilizados para compensação com débitos próprios de tributos administrados pela RFB. A possibilidade de ressarcimento em dinheiro é prevista apenas nos casos em que houver remanescente de créditos ao final do trimestre de apuração, desde que esses créditos estejam vinculados às receitas de exportação.

Considerando que a Recorrente utilizou o método do rateio proporcional, o crédito resarcível é determinado pela relação entre as receitas de exportação e a receita bruta total. Como não houve operações de exportação no período em questão, não é possível vincular os custos, despesas e encargos da Recorrente às receitas de exportação, resultando na impossibilidade de apuração de créditos resarcíveis.

Portanto, os créditos apurados pela Recorrente podem ser utilizados apenas para dedução da contribuição devida em cada período de apuração, não sendo elegíveis para ressarcimento em dinheiro, conforme previsto na legislação aplicável.

A alegação de ofensa ao princípio da não cumulatividade da Cofins também não procede, uma vez que a Recorrente não foi impedida de apurar os créditos. O debate no presente processo diz respeito à possibilidade de ressarcimento desses créditos, não afetando sua utilização para compensação dos débitos devidos, desde que cumpridas as exigências legais.

### **Discussão sobre Ressarcimento e Conceito de Insumo**

Durante parte do período considerado para os créditos, houve exportação, permitindo à Recorrente usar o ressarcimento. No entanto, a Fiscalização realizou glosas nos créditos, parte por não se enquadrarem como insumo e parte por falta de comprovação.

A legislação da não cumulatividade do PIS e da COFINS foi definida pela Emenda Constitucional nº 42/2002, que deu à legislação infraconstitucional a responsabilidade de determinar os setores econômicos elegíveis para a não cumulatividade.

A regulamentação efetiva veio com a Lei nº 10.637/2002 para o PIS e a Lei nº 10.833/2003 para a COFINS. A Recorrente alega que a norma constitucional não estabeleceu restrições, mas o § 12º do art. 195 da CF permite à legislação infraconstitucional impor limites.

A possibilidade de usar créditos para reduzir a contribuição devida por aquisição de bens e serviços como insumo foi prevista na Lei nº 10.833/2003. No entanto, o conceito de insumo não foi claramente definido, gerando diferentes interpretações.

A Receita Federal adotou uma posição restritiva, enquanto outra linha de pensamento estende o conceito de insumo a todas as despesas da empresa relacionadas às suas atividades.

O Poder Judiciário decidiu que a essencialidade e relevância no processo produtivo determinam os insumos elegíveis para créditos, conforme o Resp 1.221.170 do STJ.

Diante disso, é necessário analisar os insumos de acordo com o critério de essencialidade e relevância.

### **Parcela do Crédito Relativa às Despesas com Produção de Carvão Vegetal**

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, durante os períodos em que houve comprovação de exportação, a Recorrente registrou créditos relacionados a várias despesas, incluindo aquisição de bens e serviços utilizados como insumos, despesas de energia elétrica, aluguéis de máquinas e equipamentos, aquisições de bens para o ativo imobilizado e outras operações com direito a crédito.

Parte das glosas ocorreu devido à posição adotada na auditoria, que não considerou as despesas com a produção de carvão vegetal como insumo do processo produtivo.

Entretanto, conforme estabelecido pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp 1.221.170, a definição do conceito de insumo requer a análise da essencialidade e relevância das operações dentro do processo produtivo. A Receita Federal, alinhada com essa decisão, emitiu o Parecer Normativo Cosit/RFB 5/2018, que esclarece os critérios de relevância e essencialidade.

Segundo esse parecer, é permitida a apuração de créditos na produção verticalizada, onde uma empresa produz o insumo a ser utilizado em etapas subsequentes da sua cadeia de produção. Esse entendimento amplia significativamente a interpretação anterior, que vedava a utilização de créditos nos insumos produzidos pela própria empresa.

Portanto, considerando o novo entendimento da Receita Federal, as glosas relacionadas à aquisição de bens e prestação de serviços para a produção de carvão vegetal devem ser afastadas.

### **Parcela do Crédito Relativa às Despesas com Energia Elétrica e Aluguéis de Máquinas e Equipamentos**

A fiscalização motivou as glosas referentes às despesas com energia elétrica e aluguéis de máquinas e equipamentos pela ausência de comprovação documental das operações. A Recorrente não apresentou os documentos necessários para comprovar os créditos pleiteados, mesmo após prorrogações de prazo concedidas. A obrigação de comprovação dos créditos recai sobre o contribuinte, não sendo função do órgão julgador buscar as provas que deveriam ser apresentadas junto com o recurso. Portanto, as glosas devem ser mantidas por ausência de comprovação.

### **Parcela do Crédito sobre o Custo de Aquisição de Ativo Imobilizado**

Os créditos referentes ao custo de aquisição do Ativo Imobilizado foram negados pela Autoridade Fiscal também por falta de comprovação. A fiscalizada apresentou algumas notas fiscais, porém não identificou os itens conforme solicitado. Após análise das notas fiscais apresentadas, verificou-se que apenas algumas se referiam a aquisições de máquinas e equipamentos classificados nos capítulos 84, 85 e 90 da TIPI/NCM. Portanto, apenas essas aquisições são passíveis de crédito. Como a Recorrente não apresentou a documentação necessária para comprovar os créditos pleiteados, as glosas devem ser mantidas.

### **Parcela do Crédito sobre Outros Materiais de Uso e Consumo**

Quanto aos valores dos materiais de uso e consumo, não há previsão legal para fruição de créditos do PIS e da COFINS sobre esses valores, de acordo com a legislação vigente (Lei 10.833/2003 e 10.637/2002). A fiscalização constatou que os valores declarados pela Recorrente se referem a aquisições de materiais de uso e consumo, os quais não estão amparados pela legislação para a apuração de créditos. Como a Recorrente não apresentou informações ou documentação que comprovassem que tais despesas estavam vinculadas ao processo produtivo, as glosas realizadas pela Fiscalização devem ser mantidas.

Dessa maneira, com base em tudo o que foi exposto anteriormente, meu voto é por conceder parcial provimento ao recurso voluntário, revertendo as glosas dos créditos relativos à produção do carvão vegetal.

Eis o meu voto.

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus, Relator.