



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 16682.720400/2012-95
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **3301-001.058 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 31 de janeiro de 2019
Assunto Solicitação de Diligência
Recorrente VALE S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, para que a Unidade de Origem: a) Intime o contribuinte para que elabore relatório em 90 dias, prorrogável por igual período, identificando quais os grupos dos bens e serviços utilizados que foram objeto de glosa e a correspondência com os laudos técnicos referente ao processo produtivo; b) Que a autoridade fiscal se manifeste sobre o Relatório do contribuinte e laudos técnicos.

(assinado digitalmente)

Winderley Morais Pereira - Presidente e Relator.

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Winderley Morais Pereira, Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques D Oliveira, Marco Antonio Marinho Nunes, Salvador Cândido Brandão Júnior, Ari Vendramini, Semiramis de Oliveira Duro e Valcir Gassen.

Relatório

Por bem descrever os fatos adoto, com as devidas adições, o relatório da primeira instância que passo a transcrever.

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento nº 03197.72690.211211.1.1.089080, no montante de R\$ 45.659.810,53,

relativo a crédito do PIS-Exportação, apurado no 3º trimestre de 2010, pelo regime não-cumulativo.

Vinculado ao referido direito creditório, foram transmitidas as seguintes Declarações de Compensação:

DCOMP VINCULADAS

34375.78316.240212.1.3.084720

29740.23372.261212.1.7.080620

19093.49662.240212.1.3.088074

37653.27391.261212.1.7.080352

05946.90767.240212.1.3.082783

16052.56369.261212.1.7.085895

A DEMAC/RJO emitiu Parecer Conclusivo nº 211/2013 e Despacho Decisório que reconheceu parcialmente o direito creditório de R\$ 16.446.575,78 e homologou parcialmente as Declarações de Compensação até o montante reconhecido.

No referido Parecer consta consignado, que com o fito de instruir a análise do presente pedido de ressarcimento, bem como dos pedidos de ressarcimentos de PIS/Cofins exportação referentes aos trimestres dos anos de 2008 a 2010, foi dado início a ação fiscal, em 26/04/2012. A contribuinte, em resumo, foi intimada a:

– Descrever o seu processo produtivo, identificando neste os bens e os serviços utilizados como insumos;

– Apresentar planilha com os Percentuais de Rateio utilizados em cada mês dos anos de 2008 a 2010 para determinar os créditos referentes ao Mercado Interno e às Exportações, bem como as correspondentes memórias de cálculo que determinaram os referidos percentuais;

– Apresentar Memórias de Cálculo trimestrais referentes a cada linha das fichas de apuração de créditos informados nos Dacon que serviram de base para os Pedidos de Ressarcimento em análise. As informações solicitadas foram apresentadas por intermédio de arquivos digitais referentes às planilhas eletrônicas com os percentuais de rateio e às memórias de cálculo anuais correspondentes a cada linha das fichas de apuração do PIS e da Cofins não cumulativos informados em DACON.

O procedimento realizado para se conhecer a metodologia de apuração de créditos de PIS e de Cofins utilizada pela empresa foi realizado por intermédio de reuniões e intimações entre auditores fiscais e representantes da empresa, resultando no Manual de Tomada de Créditos elaborado pela Gerência de Planejamento e Controle da Vale S/A. A análise inicial da documentação apresentada demonstrou a necessidade de mais dados, os quais foram solicitados para a contribuinte por intermédio do Termo de Intimação n.º I, através do qual que foi pedido à empresa:

1. No tocante aos créditos de bens para revenda apurados no ano calendário de 2008, explicações do motivo pelo qual o montante de aquisições de serviços de transporte, CFOP 1352, corresponde a mais de 77% dos créditos apurados a título de revenda de mercadorias;

2. Apresentação de determinadas cópias de notas fiscais relativas aos créditos de bens para revenda;

3. Apresentação de planilha eletrônica, na qual constassem as aquisições de bens e materiais de uso e consumo;

4. Quanto aos créditos de serviços utilizados como insumo, apresentação de planilha com a descrição do correspondente serviço/item, como efetuado nas outras planilhas apresentadas.

Através da Intimação II, a fiscalizada foi intimada a apresentar: 1) planilha especificando despesas de armazenagem e frete na operação de venda; 2) ajuste da planilha referente aos créditos de serviços utilizados como insumo; e 3) notas fiscais relativas a despesas de contraprestação de arrendamento mercantil.

Em 05/09/2012, foi elaborado o Termo de Intimação III visando principalmente solicitar à VALE S/A a apresentação de arquivos digitais referentes aos registros contábeis, documentos fiscais e auxiliares.

As solicitações do Fisco foram atendidas pela fiscalizada.

Dos valores informados em Dacon a título de Bens Utilizados como Insumos, foram glosados os valores dos produtos adquiridos para uso e consumo. No conjunto de dados acostados aos autos pela empresa para lastrear os créditos relativos às aquisições de Bens Utilizados como Insumos, foi utilizado o CFOP para verificar a destinação que a interessada deu as referidas mercadorias. Em relação a tal conjunto de dados a autoridade fiscal relata que:

- i) as planilhas juntas consolidam mais de 1.200 mil registros;
- ii) grande parte da descrição dos produtos é codificada ou insuficiente para identificação de sua utilização;
- iii) no referido período a empresa utilizou mais de 88.000 (oitenta e oito mil) descrições diferentes;
- iv) a contribuinte informou o Código Fiscal de Operações e Prestações CFOP, mas não informou a Nomenclatura Comum do Mercosul- NCM vinculadas às aquisições, seja nas planilhas entregues à Fiscalização, seja nos arquivos digitais transmitidos;
- v) também não foi informado conta contábil ou qualquer referência de centro de custo para as mercadorias adquiridas.

Ante a deficiência da descrição de itens de valores relevantes adquiridos no ano de 2010, principalmente por estar desacompanhada de outras informações importantes (NCM, conta contábil etc), a fiscalização conclui que, por intermédio das memórias de cálculo e dos arquivos digitais transmitidos, somente foi possível verificar o CFOP no qual a contribuinte classificou as referidas aquisições.

Quanto a esse critério de aferição da natureza dos bens, menciona: que, por intermédio do Manual de Tomada de Créditos fornecido pela empresa, constata-se que a metodologia adotada pela empresa para apurar créditos do mercado interno utiliza o CFOP como parâmetro de classificação das aquisições; verifica-se a partir da ação fiscal desenvolvida para apreciar os pedidos de ressarcimento de créditos de COFINS-Exportação referentes ao 4º trimestre de 2004 e a todos os trimestres de 2005, a própria empresa, ao ser solicitada a comprovar seus créditos, apresentou planilhas que dividia os valores em dispêndios utilizados na industrialização e despesas de uso e consumo, as quais possuem CFOP distintos.

Informa que no Termo de Intimação I, foi solicitada à contribuinte a apresentação de planilha discriminando as aquisições de bens e materiais de uso e consumo.

Entretanto, a contribuinte não apresentou a planilha solicitada, informando que as aquisições de bens e materiais já haviam sido incluídas nos arquivos digitais transmitidos à Administração Fazendária e frisando que o conceito de uso e consumo, na ótica da legislação do ICMS e/ou do IPI, corresponde às notas fiscais escrituradas sob os CFOP 1556 e 2556.

Nesse sentido, a análise das planilhas ou dos arquivos digitais citados com base no CFOP mostra que a requerente considerou como créditos tanto os dispêndios utilizados na produção e na industrialização como os custos e despesas de uso e consumo, tais como as seguintes aquisições: CFOP 1407 – Compra de mercadoria para uso ou consumo cuja mercadoria está sujeita ao regime de substituição tributária, CFOP 1556 – Compra de material para uso ou consumo, CFOP 2407- Compra de mercadoria para uso ou consumo cuja mercadoria está sujeita ao regime de substituição tributária, e CFOP 2556- Compra de material para uso ou consumo.

Como as importâncias relativas às aquisições de produtos para uso e consumo não geram créditos, somente os bens utilizados no processo produtivo serão considerados.

Além das planilhas fornecidas pela fiscalizada, sempre que existiu nota fiscal eletrônica, foi verificado se o contribuinte se apropriou de crédito referente a operação de aquisição “sem o pagamento da contribuição para o Pis/Cofins” (Operações com suspensão, isentas ou não tributadas).

Foram excluídas da base de cálculo dos créditos das contribuições para o Pis/Cofins todas as operações com suspensão e isenção apuradas com base em análise das Notas Fiscais Eletrônicas, das quais o contribuinte se creditou conforme planilhas fornecidas pela fiscalizada.

O direito ao crédito do Pis/Cofins na importação pela aquisição de insumos, só surge com o efetivo pagamento das referidas contribuições, conforme preceitua o artigo 15, § 6º da Lei 10.865/2004 e, por sua vez, a contribuição na importação só é devida após a ocorrência de seu fato gerador, “a entrada da mercadoria em território nacional”.

Preceitua o Decreto 6.759/2009, artigo 73, inciso I, que no caso de Despacho Aduaneiro de Consumo, que é o caso de insumos a serem aplicados no processo produtivo ou na prestação de serviços a entrada da mercadoria em território nacional (aduanheiro), ocorre na data do registro da Declaração de Importação (DI).

Somente a partir deste momento, pode haver o creditamento quanto às operações de importação. Sendo vedado o creditamento em momento anterior. Deste modo deve-se excluir o crédito de período posterior ao da apuração.

Examinando-se, o arquivo “IMPORTACAO INSUMO 2010.xlsx”, também foi constatado que a contribuinte tomou crédito sobre diversas aquisições de bens para serem aplicados em operações de logística: máquinas e equipamentos e suas partes e peças relacionados ao transporte interno de bens dentro do estabelecimento ou entre estabelecimentos da empresa, ou relacionados à malha ferroviária, combustível para operações de logística, manutenção de equipamentos de logística, lanternas para sinalização náutica, etc.

De acordo com o artigo 15º da Lei nº 10.865/2004, só dão direito ao crédito como insumos, aqueles adquiridos para prestação de serviços e para a produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes. As operações de logística estão excluídas do conceito de industrialização e de prestação de serviços a terceiros.

Em relação à aquisição de Serviços Utilizados como Insumos, geram créditos aqueles utilizados diretamente na produção de bens destinados à venda ou aplicados na prestação dos serviços vendidos pela contribuinte.

A contribuinte forneceu em seu Manual de Tomada de Crédito a relação de contas contábeis e das unidades de controle (coluna UC na planilha), a qual foi utilizado na identificação da natureza do serviço prestado. Foram glosados, dentre outros: Serviços de logística; Estudos e pesquisas (conta 353034002); Prospecção e sondagens (conta 353035009); serviços de geologia (conta 353035010); Serviço de operação portuária (conta 353035017); Serviços de manutenção em equipamentos ferroviários (conta 353036003) e em equipamentos de telecomunicação (conta 353036007); serviços de dragagens (conta 353036015); serviços de manutenção de embarcações (conta 353036016).

Quanto aos serviços de logística, não foram considerados os créditos vinculados as seguintes Unidades de Controle Operacional: LFC Logística Ferroviária – EFC; LFV Logística Ferroviária – EFVM; LIG Compartilhado Logística; LNG Logística Navegação; LPB Logística Portuária – Terminal Inácio Barbosa; LPD Logística Portuária – Terminal Produtos Diversos; LPG Logística Portos; LPI Logística Portuária – Terminal Ilha de Guaíba; LPM Logística Portuária – Terminal Praia Mole; LPN Terminal Carga Geral Norte; LPT Terminal Carga Geral Sul – TU.

Entretanto, no que diz respeito aos mencionados serviços vinculados a atividade de logística ferroviária ou portuária, cabe ressaltar que foi aceita a parte dos créditos relativa às receitas que a empresa obtém com a venda destes serviços. Para tanto, foi efetuada uma apuração proporcional dos créditos, ou seja, a partir dos totais mensais de rendimentos auferidos pela contribuinte e dos totais de receita com serviços ferroviários e portuários, foi elaborada planilha com os percentuais e os respectivos créditos das atividades desenvolvidas pela empresa(fl. 10.982/10.987).

Foram glosados, ainda, os serviços contabilizados em contas cuja Rubrica, ou, ainda, a rubrica de sua conta sintética foi considerada incompatível com a tomada de crédito. Sobre tais contas a fiscalização menciona: serviços cujo custo estava relacionado a contas que registraram itens de infraestrutura, de transporte, da etapa de “preset”, dentre outros, que não faziam parte da etapas produtiva, tiveram seu crédito glosado; a fiscalizada também registrou como serviço os gastos com aluguel, os quais estariam registrados em duplicidade, visto que as despesas com aluguel constam de linha específica no Dacon. Do parecer consta a tabela que relaciona as contas cujas operações foram excluídas do direito ao crédito.

Considerando os processos produtivos da Vale S/A, o traslado de minério de ferro das minas para pátios de carga e descarga, para

industrialização ou para escoamento configura transporte interno, o qual não gera créditos na sistemática do PIS/Cofins não-cumulativo. Os serviços de manutenção em telecomunicação também não se subsumem em serviços que possam ser considerados insumos “aplicados ou consumidos” na fabricação.

Os entendimentos expostos aplicam-se às demais aquisições relacionadas, motivo pelo qual os correspondentes valores devem ser desconsiderados no computo dos créditos da Cofins não-cumulativa.

Quanto aos créditos relativos às despesas com energia elétrica, constatou-se que a fiscalizada se creditou do valor de itens de notas fiscais, nas quais o fornecedor indica –através do código de situação tributária (CST) –trata-se de aquisição sem incidência das contribuições para o Pis/Cofins (CST 08).

O artigo 3º, § 2º, inciso II da Lei 10.637/2002 (Pis) e o mesmo artigo da Lei nº 10.833/2003 (Cofins) vedam expressamente o aproveitamento de crédito do Pis/Cofins referente às aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições, no caso da venda ocorrer sem o pagamento das contribuições (exportação, alíquota zero, isenta ou não tributada).

Deste modo, foram excluídas da base de cálculo dos créditos das contribuições para o Pis/Cofins todas as operações de aquisição com isenção das contribuições apuradas com base em análise das NFe, das quais o contribuinte se creditou conforme planilhas fornecidas pela contribuinte.

Em relação ao créditos Sobre Bens do Ativo Imobilizado foram glosados os valores referentes a equipamentos e máquinas que não são utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, nas hipóteses previstas na legislação, dentre os quais: locomotivas; vagões de transporte de minério de ferro; dormentes ferroviários; caminhões; barcos de alumínio; Notebooks; mobiliário; livros; material de escritório e etc.

A autoridade fiscal coloca que o traslado do minério produzido pela VALE S/A e efetuado pelas suas ferrovias não se confundem com a produção do referido produto, mas trata-se de serviço auxiliar executado em momento posterior, no escoamento e na distribuição do que foi produzido. Menciona que a própria empresa, em seu site na internet afirma que suas ferrovias fazem parte de uma grande infraestrutura logística para assegurar o escoamento de sua produção com agilidade e eficiência (fl. 10.981). Acrescenta que o mesmo entendimento para os equipamentos ferroviários aplica-se às outras aquisições relacionadas – caminhões, barcos, equipamentos de informática, mobiliário, equipamentos médicos e etc.

Em seus créditos, a empresa também computou o valor referente a equipamentos para medição e análise (balança, análise de granulometria, analisador de energia, medidor de vibrações, etc), para proteção e combate a incêndio (extintores, sinalizadores de extintores, etc), sistemas de telecomunicações, máquina fotográfica, equipamentos para comunicação/transmissão de dados (informática).

Ainda em relação ao Mercado Interno, observou-se a tomada de crédito de itens de notas fiscais, nas quais o fornecedor indicou no campo observações a existência de suspensão na operação de venda,

ou então, indicou tratar-se de operação não sujeita ao pagamento das contribuições através do código de situação tributária (CST 07 – Operação Isenta; CST 08 – operação sem incidência do Pis/Cofins; CST 09 Operação Suspensa).

O artigo 3º, § 2º, inciso II da Lei 10.637/2002 (Pis) e o mesmo artigo da Lei 10.833/2003 (Cofins) vedam expressamente o aproveitamento de crédito do Pis/Cofins referente às aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições. Como no caso deste item.

Deste modo, foram, igualmente, excluídas da base de cálculo dos créditos das contribuições para o Pis/Cofins todas as operações sem incidência das contribuições apuradas com base em análise das NFe, das quais o contribuinte se creditou conforme planilhas fornecidas pela contribuinte.

Em relação ao período aquisitivo dos Créditos na Importação, entende-se que o direito só surge com o efetivo pagamento das referidas contribuições, conforme preceitua o artigo 15, § 6º da Lei 10.865/2004 e, por sua vez, a contribuição na importação só é devida após a ocorrência de seu fato gerador, “a entrada da mercadoria em território nacional”.

Preceitua o Decreto 6.759/2009, artigo 73, inciso I, que no caso de Despacho Aduaneiro de Consumo, que é o caso de insumos a serem aplicados no processo produtivo ou na prestação de serviços a entrada da mercadoria em território nacional (aduanheiro), ocorre na data do registro da Declaração de Importação (DI).

Somente a partir deste momento, pode haver o creditamento quanto às operações de importação. Sendo vedado o creditamento em momento anterior. Deste modo, excluiu-se o crédito indevido referente às operações ocorridas no 1º trimestre de 2011, sujeitas à alíquota básica das contribuições e informado na linha 7 das Fichas 06B/16B.

Devidamente cientificada do indeferimento parcial do pleito a contribuinte apresenta manifestação de inconformidade onde inicialmente questiona a conduta da fiscalização alegando que, a despeito de ter fornecido todas as informações necessárias para esclarecer de forma clara o seu processo produtivo, inclusive franqueando visita aos Srs. Auditores para acompanhamento do processo produtivo, o Fisco promoveu a glosa de valores em relação aos quais faz jus. Defende que isso se deu em razão de o Fiscal desconhecer seu complexo processo produtivo, pelo que pugna pela produção de prova pericial visando o pleno conhecimento de seu processo produtivo, insumos, serviços e ativo imobilizado utilizado, inerentes às atividades desenvolvidas pela Impugnante, afastando qualquer dúvida que pudesse advir do exame da prova documental. Indica perito e formula quesitos.

A manifestante, discorrendo sobre o conceito de insumo que prevalece nos tribunais administrativos, defende que a doutrina e a moderna jurisprudência (cita decisões judiciais e do CARF) convergem para uma definição de insumos que contempla, além das matérias-primas, materiais de embalagem e produtos consumidos no processo de industrialização, todo e qualquer elemento necessário à produção de bens, circulação de mercadorias ou prestação de serviços. E traz considerações acerca deste conceito no âmbito de outros tributos para concluir que se aplicariam no âmbito da Contribuição para o PIS e da

Cofins não cumulativas. Assim, conclui seu arrazoado sobre o conceito de insumo:

Em resumo, sustenta que: (a) se utilizado o conceito de despesas constante na legislação do imposto sobre a renda, faria jus aos créditos uma vez que todos os bens e serviços se constituem em despesas operacionais; (b) adotando-se o conceito próprio esposado em diversas decisões do CARF, igualmente faria jus aos multicitados créditos, uma vez que são parte integrante e indissociável de seu processo produtivo; e (c) ainda que se adotasse o conceito de insumos constante na legislação do IPI, teria direito aos créditos uma vez que todos os bens e serviços estão relacionados intrinsecamente ao seu processo produtivo.

Contesta a glosa de valores inseridos no montante informado em Dacon a título de Bens Utilizados como Insumo alegando que o conceito de insumos que dão direito ao creditamento não deve ser considerado de modo restritivo, mas sim de forma a abranger todos os insumos relacionados às atividades desenvolvidas pela Impugnante. Discorre, então, sobre o seu processo produtivo e conclui que os bens glosados consistem de insumo.

Em síntese, explica que o processo se inicia no complexo minerador, onde ocorre a primeira etapa de beneficiamento do minério extraído, que é transportado até a usina de beneficiamento, depois ocorre o peneiramento com 17 linha de produção e a pelotização (pó de minério é transformado em pelotas). Finda esta etapa, o minério é estocado e depois transportado em vagões em até São Luiz do Maranhão, onde é armazenado em silos até que se formem os lotes a serem transportados em navios. Conclui que seu processo produtivo é complexo e que não deve ser considerado encerrado, para os fins de creditamento a título de PIS e COFINS, quando finda o beneficiamento. Isto porque para que possa efetivamente concluir as atividades por ela realizadas faz-se necessário o escoamento da produção, no caso, até o Porto de São Luis.

Assim defende o crédito em relação o óleo combustível utilizado pela Impugnante, bem como as partes e peças adquiridas para a consecução de suas atividades como correias e roletes. Aduz que Sequer é possível retirar o minério de ferro de dentro das minas na qual se verifica a exploração sem a utilização dos caminhões fora de estradas (movidos a óleo combustível) ou as esteiras (correias transportadoras) sobre as quais se move o minério de ferro. Acrescenta que a extração de minério de ferro não se limita somente às atividades realizadas dentro das minas, mas inclui a retirada do minério das citadas minas e, para tanto, as correias são essenciais para o transporte deste. O mesmo se dá em relação ao óleo combustível e o óleo lubrificante utilizado nos equipamentos necessários para a realização da extração mineral e demais partes e peças necessárias à consecução das atividades da empresa.

Menciona ainda, que combustíveis e lubrificantes estão expressamente previstos como insumos pelas Leis 10.637/02 e 10.833/03 (art. 3º, II de ambas as leis).

No que concerne aos valores inseridos no montante informado a título de Serviços Utilizados como Insumo, defende o direito ao crédito alegando que os serviços cujos valores foram glosados seriam necessários ou essenciais à consecução da atividade de mineração. Nesse sentido, assim argumenta:

...para que se inicie a extração mineral, é necessária a realização de estudos e pesquisas bem como prospecção e sondagens.

Como poderia a Impugnante continuar a exercer suas atividades sem que haja manutenção dos britadores, caminhões, viradores de vagão dentre tantos outros equipamentos necessários à produção dos minerais e seu escoamento até o porto de destino? Também a manutenção das embarcações é de fundamental relevo para as atividades perseguidas pela Impugnante, bem assim a manutenção da extensa malha ferroviária utilizada pela Impugnante, única via de transporte do minério de ferro, por seu porte representativo.

Os serviços de telecomunicação também constituem em atividade essencial relativamente à produção de minério de ferro. Como já dito no que diz respeito à exploração em Carajás, os vagões viajam guiados por uma locomotiva por 30 horas em localidades ermas e carentes de comunicação. Esta comunicação é realizada exclusivamente por rádios e tem por objetivo identificar as diversas locomotivas que trafegam ao mesmo tempo e evitar que acidentes ocorram.

A movimentação de carga dos portos (capatazia), a rebocagem e os demais serviços portuários, a despeito de não se agregarem ao processo produtivo, dele são parte indissociável. Sem tais etapas, o processo produtivo da Recorrente não cumpre os seus objetivos.

Esclarece que a autoridade administrativa consignou que a contribuinte registrou indevidamente aquisições efetuadas no primeiro trimestre de 2011 como se fossem no primeiro trimestre de 2010. No entanto, trata-se de crédito existente à época de sua apropriação e, portanto, passível de creditamento.

Acrescenta que, ainda que não se pudesse considerar os serviços em questão na sua integralidade deveria ter sido observada a proporcionalidade no rateio efetuado pela fiscalização que não considerou os serviços portuários.

Por fim, destaca que não há se falar em qualquer duplicidade no que diz respeito aos gastos com aluguel e arrendamento mercantil. Alega que fez corretamente a declaração dos mencionados gastos na DACON, sendo que o Fiscal não apontou, quer seja na decisão ou demonstrativos, onde estariam as duplicidades perpetradas. Portanto, não pode prevalecer a glosa em questão.

Traz excertos de decisões do CARF a fim de corroborar o tal entendimento.

Suscita que houve glosa indevida dos valores referente ao transporte interno(Frete) dos seus produtos desde a mina até o escoamento da produção nos Portos de destino.

Com base em entendimento da Receita Federal, mediante Solução de Consulta nº 197/2011, da 8ª RF, o valor do transporte pago(frete) no transporte do produto do estabelecimento da empresa para o local do embarque de exportação gera direito a crédito com base na regra geral de tributação(art.3º, IX, e art.15, II, da Lei nº 10.833/2003). O valor do frete é considerado despesa de exportação, para fins de tomada desse crédito. Transcreve Acórdãos do CARF e do STJ para embasar seu pleito.

A recorrente defende os créditos relacionados aos Bens do Ativo Imobilizado, remetendo a tudo o que disse acerca do creditamento referente aos bens de uso e consumo e serviços. Aduz que as

locomotivas, vagões, dormentes ferroviários, caminhões, barcos, entre outros bens, a despeito de não se incorporarem ao processo produtivo dele são parte indissociável, sem os quais não seria possível a extração do minério de ferro e outros minerais.

Sobre ao creditamento das Despesas de Energia Elétrica alega que teria sido constatado tratar-se de crédito referente a itens de notas fiscais nas quais o fornecedor indica a existência de aquisição sem incidência do PIS e da COFINS, de modo que haveria vedação expressa a tal creditamento, porém há disposição expressa permitindo tal instituto.

Veja-se, a título de exemplo, os documentos anexos, que dão conta de que a fornecedora Eletronorte equivocou-se ao consignar, por meio do código de situação tributária, a suposta não incidência das contribuições, sendo inequívoco o fato se tratar de operações tributadas. A própria Eletronorte exarou declaração consignando que equivocou-se e que as operações referentes à energia elétrica com a impugnante são tributadas.

A glosa perpetrada em relação à Aquisição de Bens ou Serviços não Sujeitos ao pagamento das contribuições se revela descabida, porquanto eivada de ilegalidade, à medida que desconfigura a técnica da não-cumulatividade aplicada ao PIS e a COFINS.

A impossibilidade de creditamento referente a aquisições desoneradas do pagamento das contribuições em tela equivale a mero diferimento do tributo para etapa subsequente da cadeia produtiva, esvaziando-se de sentido o emprego da técnica da não-cumulatividade em patente desvio de finalidade do modelo fiscal adotado nas leis em comento.

Cita doutrina e jurisprudência, este em relação ao IPI, concluindo pela possibilidade de creditamento do imposto em aquisições de produtos isentos.

É dizer, a toda evidência, não poderia, no caso em debate, ter ocorrido a glosa dos créditos advindos de aquisições não oneradas pelo tributo (exportação, alíquota zero, isenção ou não tributação). Saliencia que, a glosa dos créditos apurados sobre as compras de mercadoria com fim específico de exportação também não deve persistir, pelos mesmos motivos anteriormente elencados. É dizer, a desoneração da operação anterior não tem o condão de afastar o direito creditório na operação subsequente.

Ademais o critério utilizado para a glosa (CST) não merece prevalecer pois apresenta-se contraditório. Infere-se das notas fiscais ora juntadas que, para o mesmo CST, há notas de produtos tributados e não tributados.

Diante da existência dos equívocos cometidos pelos fornecedores, requer que o presente feito seja baixado em diligência para que a RFB promova o cruzamento dos dados consignados pelos fornecedores referente à tributação de seus produtos com os créditos correspondentes.

Por fim, a recorrente defende que a decisão proferida não deve prevalecer na parte em que não acolhe as declarações retificadoras apresentadas após a lavratura do Termo de Início de Ação Fiscal. Defende que, dada a complexidade de sua atividade e a grande quantidade de créditos gerados, é absolutamente normal que algumas

declarações sejam objeto de retificação. Acrescenta que, ademais o Fiscal, ao analisar as planilhas do direito creditório o fez comparando-as já com as declarações retificadoras, de modo que nada restou alterado após a análise da autoridade administrativa. Requer que sejam aceitas as declarações retificadoras por ela transmitidas. Ao final, a recorrente pugna pelo acolhimento de seus argumentos de defesa, ela realização de perícia e produção de todas as provas em direito admitidas, inclusive ajuntada de novos documentos."

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento manteve integralmente o despacho decisório. A decisão foi assim ementada:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.

As hipóteses de crédito no âmbito do regime não cumulativo de apuração da contribuição ao PIS 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.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO.

No regime não cumulativo, 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.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. CRÉDITOS.

Os serviços caracterizados como insumos são aqueles diretamente aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto. Despesas e custos indiretos, embora necessários à realização das atividades da empresa, não podem ser considerados insumos para fins de apuração dos créditos no regime da não-cumulatividade.

CRÉDITOS. ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO.

Os encargos de depreciação de bens incorporados ao ativo imobilizado apenas geram direito a crédito se esses bens forem diretamente utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

AQUISIÇÕES NÃO SUJEITAS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. CRÉDITO. GLOSA.

Correta, por força de expressa determinação legal, a glosa imposta aos créditos apurados pela contribuinte a partir de aquisição de produtos não sujeitos ao pagamento da contribuição, independentemente da utilização como insumo.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010

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 a 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: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010

INCONSTITUCIONALIDADE OU ILEGALIDADE DE LEIS, NORMAS OU ATOS. COMPETÊNCIA.

As Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento não são competentes para se pronunciar acerca de inconstitucionalidade ou ilegalidade de leis, normas ou atos.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido”

Inconformada com a decisão da DRJ, foi interposto Recurso Voluntário repisando as alegações já apresentadas na manifestação de inconformidade.

Ao apreciar o recurso a turma julgadora, resolveu converter o julgamento em diligência, nos seguintes termos:

Diante do exposto, buscando os esclarecimentos necessários ao prosseguimento do julgamento, voto no sentido de converter o julgamento em diligência a fim de que unidade preparadora:

a) Intime a Recorrente para no prazo de 30 (trinta) dias prorrogável uma vez por igual período, detalhar o seu processo produtivo e indicar de forma minuciosa qual a interferência de cada um dos bens e serviços que pretende aferir créditos para apuração do PIS e a COFINS não cumulativos;

b) A Receita Federal, deverá elaborar relatório identificando quais dos bens e serviços utilizados que foram objeto de glosa, indicando os motivos para tal indeferimento. Com a possibilidade, se julgar necessário, de manifestar-se quanto as informações apresentadas, inclusive fazendo as diligências e intimações que julgar necessárias.

Concluída tais verificações, os autos deverão ser devolvidos a este Conselho para prosseguimento do julgamento.

A diligência foi realizada pela autoridade fiscal e o processo retornou ao CARF para prosseguimento do julgamento.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Winderley Morais Pereira, Relator.

Está-se as voltas novamente com a discussão sobre o creditamento de insumos para apuração das contribuições sobre o PIS e a COFINS. Matéria que tem sido objeto de julgamento em diversas turmas desta terceira seção. É cediço que a situação atual do julgamento no CARF é de aplicar o conceito de insumos em relação ao processo produtivo do contribuinte, adotando uma posição intermediária entre aquela considerada pela Receita Federal, com base na IN SRF 247/02 e IN SRF 404/04 e aquela defendida por muitos contribuintes em que todas as despesas e aquisições realizadas estariam incluídas no conceito de insumo.

Em razão destes posicionamentos, nos deparamos com situações distintas no processo. A Fiscalização ao auditar a empresa, utilizando as regras constantes das instruções normativas da Receita Federal, não se atem ao exame detalhado da situação das aquisições e despesas incorridas no processo produtivo, utilizando critérios que ao sentir da Fiscalização são suficientes para afastar tais despesas do conceito de insumo, procedendo assim, as glosas aos créditos informados pelo contribuinte.

De outro giro, o contribuinte ao se deparar com a posição adotada pelo Fisco e considerando o seu próprio entendimento sobre o conceito de insumo. Apresenta os seus recursos administrativos alegando que as aquisições de bens e serviços informados como insumo em sua totalidade são procedentes, aplicando um conceito amplo em que todas as despesas seriam aptas a serem consideradas para fruição dos créditos das contribuições.

Conforme dito alhures, as turmas do CARF vem entendendo que para a definição das despesas com aquisição de bens e serviços que possam ser consideradas insumos para aproveitamento de créditos é necessária uma definição clara de quais produtos e serviços estão sendo pleiteados, além de identificar em qual momento e fase da processo produtivo eles estão vinculados. Assim, em muitas situações, tanto os relatórios e trabalhos de auditoria realizada pela Fiscalização da Receita Federal, quanto os documentos e argumentos apresentados pelos contribuintes em seus recursos, não são suficientes para a definição de quais despesas estariam incluídas no conceito de insumo a serem consideradas possíveis de gerar créditos no cálculo das contribuições do PIS e da COFINS não cumulativos.

Em que pese o trabalho realizado pela autoridade fiscal na diligência determinada pelo CARF, restaram pontos que precisam ser melhor esclarecidos e detalhados quanto a apuração do direito creditório pleiteado pela Recorrente.

O presente processo trata de créditos referentes ao PIS e para o mesmo período de apuração o crédito referente ao COFINS consta do Processo Administrativo 16682.720412/2012-10, que foi objeto de manifestação deste colegiado na sessão do dia 24 de novembro de 2018. A situação posta no presente processo é idêntica àquela que esta em análise no processo da COFINS. Portanto, por entender que a melhor solução seja a determinação de

uma nova diligência, nos mesmos termos decididos no Processo Administrativo 16682.720412/2012-10, peço vênia para incluir trechos do voto condutor da resolução daquele processo e fazer dele minhas razões para a determinação de diligência.

O Recurso Voluntário interposto em face da decisão consubstanciada no Acórdão nº 1264.120 é tempestivo e atende os pressupostos legais de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

A decisão ora recorrida foi assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010 REGIME DA 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.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO.

No regime não cumulativo, 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.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. CRÉDITOS.

Os serviços caracterizados como insumos são aqueles diretamente aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto. Despesas e custos indiretos, embora necessários à realização das atividades da empresa, não podem ser considerados insumos para fins de apuração dos créditos no regime da não-cumulatividade.

CRÉDITOS. ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO.

Os encargos de depreciação de bens incorporados ao ativo imobilizado apenas geram direito a crédito se esses bens forem diretamente utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

AQUISIÇÕES NÃO SUJEITAS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO.

CRÉDITO. GLOSA.

Correta, por força de expressa determinação legal, a glosa imposta aos créditos apurados pela contribuinte a partir de aquisição de produtos não sujeitos ao pagamento da contribuição, independentemente da utilização como insumo.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010

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 indeferilas.

DIREITO DE CRÉDITO. ALEGAÇÕES CONTRA O FEITO FISCAL. PROVA.

ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

Nos processos administrativos referentes a 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: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010 INCONSTITUCIONALIDADE OU ILEGALIDADE DE LEIS, NORMAS OU ATOS. COMPETÊNCIA.

As Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento não são competentes para se pronunciar acerca de inconstitucionalidade ou ilegalidade de leis, normas ou atos.

Manifestação de Inconformidade Improcedente Direito Creditório Não Reconhecido

Conforme se pode depreender da ementa acima a questão central é sobre o creditamento de insumos para apuração das contribuições ao PIS e a COFINS, no caso presente, relativa a crédito de COFINS não-cumulativa Exportação, apurado no 3º trimestre de 2010.

Neste caso entendo correto, diante das posições interpretativas da legislação no que tange ao creditamento de insumos para apuração das contribuições ao PIS e a COFINS, uma posição intermediária em que se leve em consideração o processo produtivo do Contribuinte e da essencialidade dos bens e serviços neste inserido, afastando a posição da administração fazendária com a aplicação restritiva, bem como, a posição do Contribuinte, as vezes, por demais extensiva, ou seja, solicitando crédito com despesas e aquisições que não estão compreendidas no conceito de insumos.

O Contribuinte em seu Recurso Voluntário, em preliminar, assim expôs:

Percebe-se que, diferentemente do que restou pontuado na decisão ora recorrida, a Recorrente agiu sim de maneira diligente e proactiva, visando sempre demonstrar, de modo transparente, seu direito creditório.

Sendo assim, não há dúvidas de que a presente assertiva é totalmente descabida, haja vista o conjunto fático do caso ora sob análise. Mas não é só.

Como dito em linhas anteriores, todo processo administrativo deve buscar a verdade material, sendo certo que, se para isso for necessária a produção de prova pericial, esta deve ser deferida.

E é exatamente este o caso dos autos. Como o Ilmo. Fiscal não pode verificar todo o processo produtivo da Recorrente e, por consequência, os insumos que por ela são empregados para que possa atingir o produto final comercializado, a referida prova pericial se faz necessária. Não se pode – nem deve – confundir-se o trabalho do fiscal com a prova pericial. A realização de perícia é um direito do contribuinte e uma vez observados os requisitos legais para o seu requerimento, o deferimento é de rigor.

Assim, por intermédio da Resolução nº 3301000.314, da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF,

converteu-se o julgamento em diligência para que a unidade preparadora pudesse: a) Elaborar relatório identificando quais dos bens e serviços utilizados que foram objeto de glosa com a indicação dos motivos para o indeferimento do pleito do contribuinte, bem como, se julgar necessário, de manifestar-se quanto as informações trazidas nos laudos técnicos; e, b) ofertar ao Contribuinte, bem como à Fazenda Pública, oportunidade para que possam se manifestar em relação ao relatório.

Convém lembrar que a conversão do julgamento do presente processo em diligência, por intermédio da Resolução nº 3301000.314, se deu no seguinte contexto: o Termo de Início de Procedimento Fiscal (fls. 125 a 133), de 26 de abril de 2012, relaciona os números PER/DCOMP da contribuição ao PIS e COFINS não cumulativos referentes ao período de apuração do 1º trimestre de 2008 ao 4º trimestre de 2010. São no total 12 PER/DCOMPs relativos ao PIS não cumulativo – exportação e 12 PER/DCOMPs relativos a COFINS não cumulativa – exportação. Nesses pedidos de ressarcimento o Contribuinte solicita o reconhecimento de direitos creditórios apurados no referido período.

Constatou-se que no processo nº 16682.720400/201295, com relatoria do Conselheiro Winderley Moraes Pereira, que trata de PER/DCOMP do período de apuração do 1º trimestre de 2008 ao 4º trimestre de 2010, os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, converteram o julgamento em diligência por intermédio da Resolução nº 3201000.565, proferida em 10 de dezembro de 2015.

Como o processo referido encontrava-se na DEMAC do Rio de Janeiro para a emissão de relatório de diligência e o presente processo trata do mesmo Contribuinte, da igual contribuição ao PIS e COFINS, do mesmo período de apuração, deliberou-se em converter julgamento em diligência para que a unidade preparadora produzisse relatório.

Assim, diante da Resolução nº 3301000.314, a DEMAC/RJO produziu Informação Fiscal, que cito com o intuito de verificar se foi ou não atendido o solicitado na resolução:

...

Com a devida vênia, entendo que a diligência não foi cumprida, visto que na própria Informação Fiscal afirmase que: “faltariam elementos às Turmas julgadoras para concluir ou não pelo direito creditório solicitado, nos pedidos de ressarcimento eletrônicos”, e mais, não foi elaborado relatório identificando quais dos bens e serviços utilizados que foram objeto de glosa com a indicação dos motivos para o indeferimento do pleito do contribuinte. O que fez a Informação Fiscal foi indicar que “Para visualizar as planilhas, após abrir o documento PDF utilizando o aplicativo “Adobe Acrobat Reader”, é necessário apertar o “clip”, conforme indicado na figura a seguir:”. Grifouse.

Esclareçase, por primeiro, que essa foi a deliberação por unanimidade da Turma de Julgamento, quando converteu o julgamento em diligência por intermédio da Resolução nº 3301000.314, por segundo, que no entendimento da Turma se faz necessário para o correto julgamento que o relatório aponte quais são os bens e serviços glosados, bem como, os motivos pelos quais foram glosados, o que resultou em indeferimento ao pleito do Contribuinte.

Cito pequenos trechos da manifestação do Contribuinte diante da Informação Fiscal:

Com efeito, para indicar os bens e serviços objeto de glosa, o fiscal fez uso de planilhas apresentadas pela própria Recorrente e não indicou de forma fundamentada o motivo de cada glosa, contrariando a determinação exarada por este E. CARF. Ademais, o fisco não se manifestou sobre os laudos apresentados pela Recorrente, ignorando-os, a despeito da ressalva externada por este E. CARF.

(...)

Segundo o fisco, os motivos pelos quais cada item foi glosado seriam: glosa devido à unidade de controle (UC) em que os serviços foram classificados; glosa pela descrição contábil em que foi classificado o serviço; e glosa pela descrição do serviço. A toda evidência, se trata de motivação genérica e insuficiente dentro do contexto da diligência determinada, que consignou a necessidade de indicação precisa de motivos para indeferimento de cada uma das glosas.

Com essas considerações, voto por converter o julgamento em diligência para que a unidade preparadora:

a) Intime o contribuinte para que elabore relatório em 90 dias, prorrogável por igual período, identificando quais os grupos dos bens e serviços utilizados que foram objeto de glosa e a correspondência com os laudos técnicos referente ao processo produtivo; b) que a autoridade fiscal se manifeste sobre o Relatório do contribuinte e laudos técnicos.

Diante do exposto, considerando a necessidade da conversão em nova diligência, nos mesmos termos constantes do Processo Administrativo 16682.720412/2012-10. Destarte, voto por converter o julgamento em diligência para que a Unidade Preparadora:

a) Intime o contribuinte para que elabore relatório em 90 dias, prorrogável por igual período, identificando quais os grupos dos bens e serviços utilizados que foram objeto de glosa e a correspondência com os laudos técnicos referente ao processo produtivo;

b) que a autoridade fiscal se manifeste sobre o Relatório do contribuinte e laudos técnicos.

Assinado digitalmente
Winderley Moraes Pereira