



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

<b>Processo nº</b>	16682.720402/2012-84
<b>Recurso nº</b>	16.682.720402201284 Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3402-002.663 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	24 de fevereiro de 2015
<b>Matéria</b>	PIS - NÃO CUMULATIVIDADE - PEDIDO DE RESSARCIMENTO - DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO
<b>Recorrente</b>	VALE S/A
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/03/2010

**INTIMAÇÃO ENDEREÇADA AO ADVOGADO.**

Dada a existência de determinação legal expressa em sentido contrário, indefere-se o pedido de endereçamento das intimações ao escritório do procurador.

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ALEGAÇÕES E PROVAS APRESENTADAS SOMENTE NO RECURSO. PRECLUSÃO.**

Consideram-se precluídos, não se tomando conhecimento, os argumentos e provas não submetidos ao julgamento de primeira instância, apresentados somente na fase recursal.

**FALTA DE APRESENTAÇÃO DE PROVA DOCUMENTAL. PRINCÍPIO PROCESSUAL DA VERDADE MATERIAL.**

A busca da verdade real não se presta a suprir a inércia do contribuinte que, regularmente intimado, tenha deixado de apresentar as provas solicitadas, visando à comprovação dos créditos alegados.

**PROVA PERICIAL. PRESCINDIBILIDADE.**

As perícias destinam-se à elucidação de questões técnicas intrincadas e não à produção de provas que, segundo o sistema de distribuição da carga probatória adotada no processo administrativo fiscal, tocaria à parte produzir.

**INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF nº 2.**

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

**ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA O PEDIDO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.**

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. As diligências não se prestam à produção de prova que toca à parte produzir.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/03/2010

**DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. RETIFICAÇÃO. PRECLUSÃO.**

A possibilidade de retificação de DComp finda com a intimação do declarante para apresentação de documentos comprobatórios.

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

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/03/2010

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.**

Insuimos, para fins de creditamento da Contribuição Social não-cumulativa, são todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade empresária, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

Os gastos com a contratação de serviços de prospecção, sondagens e de geologia guardam relação de pertinência e essencialidade com o processo de lavra de minérios e ensejam o creditamento com base nos gastos efetivamente comprovados.

**NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS DERIVADOS DE PETRÓLEO, NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. CRÉDITOS. VEDAÇÃO.**

Não há direito à tomada de crédito na aquisição de bens ou serviços que não tenham sido efetivamente gravadas com a Contribuição.

**NÃO CUMULATIVIDADE. ITENS DESTINADOS À MANUTENÇÃO DE BENS CLASSIFICADOS NO ATIVO IMOBILIZADO. CUSTO DE AQUISIÇÃO. CREDITAMENTO. VEDAÇÃO.**

É vedada a apropriação de créditos sobre o custo de aquisição de bens e serviços destinados à manutenção de bens classificados no ativo imobilizado.

**NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM SERVIÇOS DE CAPATAZIA, REBOCAGEM E SERVIÇOS PORTUÁRIOS. INADMISSIBILIDADE.**

Não se vinculando à atividade propriamente produtiva, as despesas incorridas com capatazia e estiva se assemelham mais a espécies de despesas com vendas, sem que, todavia, haja hipótese permissiva para o creditamento.

**DESPESAS COM. FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.**

A contratação de serviço de transporte entre estabelecimentos do próprio contribuinte somente enseja a apropriação de crédito, na sistemática de apuração não-cumulativa da Contribuição, em se tratando do frete de produtos inacabados, caso em que o dispêndio consistirá de custo de produção e, pois, funcionará como “insumo” da atividade produtiva.

**NÃO CUMULATIVIDADE. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO.**

Os encargos de depreciação de caminhões *off road*, incorporados ao ativo imobilizado e utilizados na produção de minérios, geram direito a crédito.

Recurso Voluntário Provido em Parte  
Direito Creditório Reconhecido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para reverter as glosas referentes aos gastos com serviços de prospecção, sondagens e de geologia, utilizados como insumos na produção de minérios, e à depreciação de caminhões *off road*, utilizados no transporte de produtos semiacabados das minas às usinas onde serão beneficiados. Vencidos: o conselheiro João Carlos Cassuli Junior que reconheceu crédito referente ao combustível e lubrificantes, aos custos com aluguel, aos custos com frete de produtos acabados, custos com energia elétrica; o conselheiro Francisco Mauricio Rabelo de Albuquerque Silva que reconheceu crédito referente ao combustível e lubrificantes, aos custos com frete de produtos acabados, custos com energia elétrica; o conselheiro Fernando Luiz da Gama D Eça que reconheceu crédito dos fretes com produtos acabados, custos com energia elétrica; a conselheira Maria Aparecida Martins de Paula que não reconheceu direito ao crédito dos serviços de prospecção e sondagem, aos custos com a depreciação de caminhões *off road*.

Fez sustentação oral Drª. Carla de Lourdes Gonçalves OAB/SP nº 137881.

(assinado digitalmente)  
Gilson Macedo Rosenburg Filho – Presidente

(assinado digitalmente)  
Alexandre Kern – Relator

Participaram do julgamento os conselheiros Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça, Maria Aparecida Martins de Paula, João Carlos Cassuli Júnior e Francisco Mauricio Rabelo de Albuquerque Silva.

**Relatório**

VALE S/A formulou Pedido de Ressarcimento - PER nº 13821.99894.211211.1.1.080090, no montante de R\$ 25.232.639,33, relativo a crédito de PIS-Exportação, apurado no 1º trimestre de 2010, pelo regime não-cumulativo, cumulando-o com as declarações de compensação DComps nº 8192.97908.240212.1.3.081809, 42160.55859.261212.1.7.080809, 05849.41183.240212.1.3.088397, 26110.79636.261212.1.7.084862, 26100.12918.240212.1.3.087577 e 33605.72086.261212.1.7.081800 do crédito pleiteado com débitos próprios. A DEMAC/RJO emitiu Despacho Decisório (fl. 11.035) que reconheceu parcialmente o direito creditório em R\$ 2.733.591,79 e homologou parcialmente as compensações até o montante reconhecido.

O Parecer Conclusivo nº 207/2013, fls. 10.994 a 11.029, que amparou a decisão, relata inicialmente a metodologia adotada na auditoria. Explica que indeferiu o pedido de retificação das declarações de compensações efetuado após o início da ação fiscal, fundamentando a rejeição no parágrafo único do art. 88 da Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20 de novembro 2008. Quanto ao coeficiente de rateio proporcional (Receita de Exportação com Base na Proporção da Receita Bruta Auferida), método de vinculação dos custos, despesas e encargos que geram direito de crédito às suas respectivas receitas empregado pela Vale, a Fiscalização o cálculo proposto, considerando irrigos a diferença de 1,94% constada no trimestre (0,05% no ano). Explica ainda que adotou o Código Fiscal de Operações e de Prestações - CFOP para a certificação das aquisições, mesmo método empregado pelo requerente para segregação das suas aquisições de insumos e de bens de uso e consumo, ratificado no Manual de Tomada de Créditos elaborado pela Vale e reproduzido em todas as memórias de cálculo e nos arquivos digitais apresentados.

O Parecer dá conta dos seguintes ajustes:

1. Créditos referentes às aquisições de **Bens Para Revenda** - a Fiscalização relata ter contornado o obstáculo representado pela descrição codificada dos produtos revendidos, constante da planilha fornecida, em razão do baixo número de aquisições efetuadas (cerca de 130 operações), mediante o cotejo das notas fiscais trazidas na amostragem selecionada com os códigos das mercadorias efetivamente compradas ou por pesquisa na internet a respeito da natureza das operações.
2. Créditos relativos às aquisições de **Bens Utilizados como Insumos** - inicialmente, quanto ao conjunto de dados acostados aos autos para demonstrar o creditamento, a autoridade fiscal relata que:
  - 2.1. as planilhas juntas consolidam mais de 1.200.000 registros;
  - 2.2. grande parte da descrição dos produtos é codificada ou insuficiente para identificação de sua utilização;
  - 2.3. no referido período a empresa utilizou mais de 107.000 descrições diferentes;
  - 2.4. o 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;
  - 2.5. também não foi informada a conta contábil ou qualquer referência de centro de custo para as mercadorias adquiridas;
  - 2.6. no Termo de Intimação nº I, solicitou-se que o contribuinte apresentasse planilha discriminando as aquisições de bens e materiais de uso e consumo e que tal planilha não foi apresentada sob a justificativa de que as aquisições de bens e materiais já haviam sido incluídas nos arquivos digitais transmitidos à Administração Fazendária e de que conceito de uso e consumo, na ótica da legislação do ICMS e/ou do IPI, correspondia às notas fiscais escrituradas sob os CFOP 1556 e 2556;
  - 2.7. considerando que as memórias de cálculo e os arquivos digitais apresentados referem o CFOP como critério distintivo dos insumos dos bens de uso e consumo, mas sem indicação do código NCM das mercadorias; que a descrição dos itens relacionados nas planilhas é sucinta e/ou codificada; que não há referência à conta contábil ou vinculação do produto adquirido ao seu processo produtivo; que o número de operações é grande; e que o próprio Manual de Tomada de Créditos apresentado pela contribuinte utiliza o

CFOP para segregar o recebimento de mercadorias, A Fiscalização adotou o mesmo critério - o Código Fiscal de Operações e Prestações - CFOP - para apurar os créditos referentes aos bens utilizados como insumo;

- 2.8. 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. A Fiscalização então glosou os créditos tomados sobre as aquisições de produtos para uso e consumo;
  - 2.9. a par 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" (Operações com suspensão, isentas ou não tributadas), excluídas da base de cálculo dos créditos das contribuições em face da expressa vedação legal, constante do inc. II do § 2º do art. 3º da Lei de Regência, com a redação dada pelo art. 37 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004;
  - 2.10. a Fiscalização vedou o creditamento sobre a importação de bens utilizados como insumo efetuado em data anterior ao de registro das respectivas DIs, data em que passam a ser devidas as contribuições incidentes na operação;
  - 2.11. a Fiscalização também glosou os créditos tomados sobre diversas aquisições de bens para serem aplicados em operações de logística, excluídas do conceito de industrialização e de prestação de serviços a terceiros, únicas hipóteses que ensejam o creditamento a título de insumo sobre aquisições de bens, nos termos do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004: 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.
3. Créditos tomados sobre a contratação de **Serviços Utilizados como Insumos** - a Fiscalização relata que, no Manual de Tomada de Crédito da Vale, consta a relação de contas contábeis e das unidades de controle utilizadas na identificação da natureza do serviço prestado. Com apoio nesse Manual, a Fiscalização glosou:
    - 3.1. 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 (o translado de minério de ferro das minas para pátios de carga e descarga, para industrialização ou para escoamento, no contexto do processo produtivo da Vale, foi considerado como transporte interno e os créditos tomados sobre essas gastos foram glosados por esse motivo). Entretanto, no que diz respeito aos mencionados serviços vinculados a atividade de logística ferroviária ou portuária, a Fiscalização relata que aceitou a parte dos créditos relativa às receitas que a

Vale 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 (fls. 10.982 a 10.987).

- 3.2. Estudos e pesquisas (conta 353034002);
  - 3.3. Prospecção e sondagens (conta 353035009);
  - 3.4. serviços de geologia (conta 353035010);
  - 3.5. serviço de operação portuária (conta 353035017);
  - 3.6. serviços de manutenção em equipamentos ferroviários (conta 353036003) e em equipamentos de telecomunicação (conta 353036007 - por não se configurarem como insumos aplicados ou consumidos na fabricação, os créditos tomados sobre os gastos com serviços de manutenção em telecomunicação também foram glosados);
  - 3.7. serviços de dragagens (conta 353036015);
  - 3.8. serviços de manutenção de embarcações (conta 353036016);
  - 3.9. serviços contabilizados em contas cuja rubrica foi considerada incompatível com a tomada de crédito (serviços cujo custo estava relacionado a contas que registraram itens de infraestrutura, de transporte, da etapa de “preset”, dentre outros, que não faziam parte das etapas produtiva.);
  - 3.10. os gastos com aluguel, sobre os quais a Vale também se creditou a título de serviços, os quais estariam registrados em duplicidade, visto que as despesas com aluguel constam de linha específica no Dacon.
4. Créditos tomados sobre as despesas com **energia elétrica**- a Fiscalização constatou que a Fiscalizada se creditou do valor de itens de notas fiscais, nas quais o fornecedor indicou - por meio do código de situação tributária (CST) - tratar-se de aquisição sem incidência das contribuições (CST 08), que, em face da expressa vedação ao creditamento nessas condições, foram excluídas da base de cálculo dos créditos.
  5. Créditos sobre **as aquisições de bens destinados ao Ativo Imobilizado** - foram glosados:
    - 5.1. os valores referentes a equipamentos e máquinas não utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, dentre os quais: locomotivas; vagões de transporte de minério de ferro; dormentes ferroviários; caminhões; barcos de alumínio; Notebooks; mobiliário; livros; material de escritório etc. (a autoridade fiscal entendeu que o translado do minério produzido pela Vale e efetuado pelas suas ferrovias não se confunde com a produção do referido produto, tratando-se de serviço auxiliar executado em momento posterior, no escoamento e na distribuição do que foi produzido. Menciona que a própria empresa, em seu sítio 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 esse entendimento aplica-se também às outras aquisições relacionadas - caminhões, barcos, equipamentos de informática, mobiliário, equipamentos médicos etc.);

- 5.2. créditos tomados sobre 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);
- 5.3. créditos tomados sobre aquisições no mercado interno 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), em face da expressa vedação ao creditamento nessas condições;
- 5.4. créditos tomados na importação de **bens destinados ao Ativo Imobilizado** em data anterior ao de registro das respectivas DIs, data em que passam a ser devidas as contribuições incidentes na operação (e informado na linha 7 das Fichas 06B/16B).

Na Manifestação de Inconformidade, fls. 11.044 a 11.091, a Vale, liminarmente, requer a produção de prova pericial, visando ao 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. Defende conceito de insumo que abarque, 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. Conclui que, 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.

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 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.

Nesse contexto, defende o seu direito ao crédito em relação ao óleo combustível utilizado, 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.

Quanto aos serviços utilizados como insumo, explica que para que se inicie a extração mineral, é necessária a realização de estudos e pesquisas bem como prospecção e sondagens. A manutenção dos britadores, caminhões, viradores de vagão, dentre tantos outros equipamentos necessários à produção dos minerais e seu escoamento até o porto de destino, das embarcações ou mesmo da extensa malha ferroviária, única via de transporte do minério de ferro, é imprescindível para a continuidade do processo produtivo. Esse caráter garante o direito ao crédito. Da mesma forma, os serviços de telecomunicação também constituem em atividade essencial relativamente à produção de minério de ferro. Lembra que, na 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 não se concluiria.

Quanto ao momento da apropriação do crédito, rejeita a acusação fiscal de que teria registrado sobre aquisições efetuadas no primeiro trimestre de 2011 como se fossem no primeiro trimestre de 2010, sob o argumento de que se trata 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 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.

Questiona a glosa dos valores referente ao transporte interno (Frete) dos seus produtos desde a mina até o escoamento da produção nos Portos de destino, contrapondo-a à Solução de Consulta nº 197/2011, da 8<sup>a</sup> SRRF.

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 a EletroNorte equivocou-se ao indicar a não incidência da Contribuição por meio do código de situação tributária, conforme declaração prestada pelo fornecedor. Ademais que todas as glosas perpetradas sob esse fundamento – não gravação da operação de aquisição – são ilegais, pois violam a técnica da não cumulatividade, reportando-se a doutrina sobre o IPI. Conclui que 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, conforme atestariam as notas fiscais que diz juntar, em que, para o mesmo CST, há notas de produtos tributados e não tributados. Pede 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, 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, razão pela qual pugna por que seja admitidas as declarações retificadoras transmitidas após o início do procedimento fiscal.

A 17<sup>a</sup> Turma da DRJ/RJ1 julgou a Manifestação de Inconformidade improcedente. O Acórdão nº 12-64.466, de 3 de abril de 2014, fls. 11.299 a 11.329, teve ementa vazada nos seguintes termos:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 01/01/2010 a 31/03/2010*

*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 DEPRECIAÇÃO. 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: 01/01/2010 a 31/03/2010*

**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 indeferir-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: 01/01/2010 a 31/03/2010*

**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*

Cuida-se agora de recurso voluntário contra a decisão da 17ª Turma da DRJ/RJ1. O arrazoado de fls. 11.338 a 11.384, após síntese dos fatos relacionados com a lide, reitera a necessidade de prova pericial para estancar qualquer dúvida que haja em face da complexidade de seu processo produtivo. Entende que 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. Rechaça a decisão recorrida quando acusa a recorrente de não ter provado suas alegações. Insurge-se também contra a assertiva de que as decisões do CARF não vinculariam a primeira instância de julgamento administrativo, invocando o art. 100 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional - CTN..

Na continuação, digressiona sobre o conceito de insumos para fim de creditamento das contribuições sociais não cumulativas e questiona a legalidade das instruções normativas que o restringiram. Pugna por que os insumos dedutíveis da Contribuição não cumulativa sejam todos aqueles relacionados diretamente com a produção do contribuinte e que participem, afetem, o universo das receitas tributáveis pela contribuição social, a despeito de não serem consumidos durante o processo produtivo.

No mérito das glosas integralmente mantidas pela decisão recorrida, reproduz os argumentos já opostos na Manifestação de Inconformidade.

Insiste na possibilidade de retificação de declarações mesmo depois de já iniciado o procedimento fiscal.

Conclui, requerendo provimento e que o patrono da causa seja intimado pessoalmente a data e hora do julgamento do recurso.

Em 27/11/2014, a recorrente volta aos autos, desta feita para insistir nas suas teses de defesa e para peticionar a juntada de laudo que, no seu entende, *não deixa dúvidas acerca da inadequação dos critérios utilizados pela Fiscalização quando da lavratura do auto de infração que deu ensejo ao processo em epígrafe*"

A numeração de folhas reporta-se à atribuída pelo processo eletrônico.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Alexandre Kern, Relator

Presentes os pressupostos recursais, a petição de fls. 11.338 a 11.384 merece ser conhecida como recurso voluntário contra o Acórdão DRJ-RJ1-17<sup>a</sup> Turma nº 12-64.466, de 3 de abril de 2014.

### *Pedido de intimação pessoal dos patronos da causa*

Com relação ao requerimento de que seja previamente intimado da realização deste julgamento, nas pessoas de seus patronos, indefira-se. Na atual fase do procedimento, todos os atos administrativos são, via de regra, feitos por meio postal e o Decreto nº 70.235, de 6 de março 1972 - PAF, art. 23, II, com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, art. 67, determina que, nesta modalidade, sejam endereçados ao domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo. Não há portanto como deferir a solicitação para que as intimações sejam encaminhadas ao domicílio dos procuradores da sociedade.

### *Produção de provas e alegações após a manifestação de inconformidade*

A possibilidade de conhecimento dos documentos e alegações trazidos aos autos após a Manifestação de Inconformidade encontra óbice intransponível no § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972. Sem prova de que tenha ocorrido qualquer das circunstâncias excepcionais mencionadas, precluiu o direito de o contribuinte apresentar novas provas e alegações.

### *Pedido de perícia*

A recorrente insurge-se contra o indeferimento do pedido de perícia técnica formulado na Manifestação de Inconformidade, sob a justificativa da complexidade do seu processo produtivo. Nesse sentido, nomeou como perita contabilista, inscrita no CRC/MG, mas domiciliada no Rio de Janeiro, e formulou os seguintes quesitos (fls. 11.050):

Os bens glosados pelo DD. Fiscal constantes dos CFOPs 1407, 1556, 2407 e 2556 que consistem, exemplificativamente, em óleo combustível, partes e peças de equipamentos como correias e roletes são necessários para a consecução das atividades da Impugnante? Referidos bens fazem parte integrante do processo produtivo da Impugnante?

Os serviços glosados pelo DD. Fiscal como os serviços de logística, estudos e pesquisas, prospecções e sondagens, geologia, operação portuária, manutenção de equipamentos ferroviários e de telecomunicações (rádios para comunicação entre vagões carregados de minérios de ferro e outros produtos) e manutenção de embarcações) são necessários à implementação de seu processo produtivo?

No mesmo sentido do quesito anterior, os bens do ativo imobilizado como locomotivas, vagões de transporte de minério de ferro, dormentes ferroviários, caminhões fora de estrada, barcos de alumínio são necessários para que se verifique a completude de sua cadeia produtiva?

A propósito, a perícia técnica é um meio de prova destinado a esclarecer aspectos técnicos, cuja solução necessite de *expertise* e conhecimento especializados e que escapam do conhecimento das partes. Dito de outra forma, a perícia - e mesmo as diligências - não se presta para a produção de provas que a parte pode e deve produzir, no momento processual oportuno. A jurisprudência desta Turma Recursal caminha nessa direção:

*“DILIGÊNCIAS. PERÍCIAS. DEFICIÊNCIA PROBATÓRIA. As diligências e perícias não se prestam a suprir deficiência probatória, seja em favor do fisco ou da recorrente.” (Acórdãos nº 3403-002.469 a 477, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânimes em relação à matéria, sessão de 24.set.2013)*

*“ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. DILAÇÃO PROBATÓRIA. DILIGÊNCIAS. A realização de diligências destina-se a resolver dúvidas acerca de questão controversa originada da confrontação de elementos de prova trazidos pelas partes, mas não para permitir que seja feito aquilo que a lei já impunha como obrigação, desde a instauração do litígio, às partes componentes da relação jurídica. (Acórdãos nº 3403-002.106 a 111, Rel. Cons. Alexandre Kern, unânime, sessão de 23.abr.2013)*

Ademais, não se trata de direito subjetivo, como pretende a recorrente, mas de discricionariedade da autoridade julgadora de primeira instância, que pode indeferir-lá quando entendê-las desnecessárias, a teor do art. 18 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 - PAF.

A manifestante bradou a complexidade de seu processo produtivo para justificar a perícia técnica. No entanto, os quesitos formulados não requerem conhecimento técnico especializado para serem respondidos (a ponto de ter-se nomeado como perita uma contadora!) Todos eles podem ser respondidos com base no conhecimento médio de um julgador administrativo. É evidente: óleo combustível, partes e peças de equipamentos como correias e roletes são empregado na atividade de mineração, assim como os serviços de logística, estudos e pesquisas, prospecções e sondagens, geologia, operação portuária, manutenção de equipamentos ferroviários e de telecomunicações (rádios para comunicação entre vagões carregados de minérios de ferro e outros produtos) e manutenção de embarcações.

Para executá-los, a Vale (i)mobiliza locomotivas, vagões de transporte de minério de ferro, dormentes ferroviários, caminhões fora de estrada, barcos de alumínio.

Muito mais úteis para o deslinde do litígio são os documentos acostados aos autos junto com a Manifestação de Inconformidade, que descrevem as fases do processo de mineração (desde a lavra até a concentração) e a utilização de itens como óleo lubrificante, correias transportadoras, caminhões, retroescavadeiras perfuratrizes, bombas etc., fls. 11.171 a 11.184; o processo produtivo do cobre na Mina do Sossego; de minério de ferro, ferro gusa e manganês no Complexo de Carajás; e; de ferroniquel em Onça Puma, fls. 11.185 a 11.233, e; o processo de pelotização, fls. 11.271 a 11.292. Aliás, a existência desses documentos nos autos atesta a desnecessidade da perícia solicitada.

Ademais, o processo está maduro e pode ser deslindado com os elementos que se contêm.

Indefiro.

*Conceito de insumo para fim de creditamento das contribuições sociais não cumulativas adotado neste voto*

A Fiscalização e a decisão recorrida, vinculadas que estão, inarredavelmente, aos atos normativos expedidos pelo Secretário da Receita Federal do Brasil, adotaram o conceito de insumos esposado pela legislação do IPI. A recorrente, por outro lado, pugna que se adote como insumo o conceito de custos e despesas operacionais para os fins e efeitos do imposto sobre a renda, previstos nos artigos 290 e 299 do RIR/99.

Com a edição da Emenda Constitucional nº 42, de 31 de dezembro de 2003, o princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais alcançou o plano constitucional através da inserção do § 12 ao art. 195 da Constituição da República Federativa do Brasil – CF/88. É verdade, da norma constitucional em referência **não** se extrai a possibilidade de dedução de créditos a todo e qualquer bem ou serviço adquirido para consecução da atividade empresarial, restando expresso que a regulamentação da sistemática da não-cumulatividade aplicável às Contribuições Sociais afeta ao legislador ordinário. Foi o art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 , inc. II, com a redação da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, no que pertine ao PIS, que regulamentou o direito de crédito da Contribuição sobre 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.

Interpretando o conteúdo da legislação fiscal em comento, a Autoridade Tributária veiculou, pela Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002 (redação alterada pela Instrução Normativa SRF nº 358, de 9 de setembro de 2003), e Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, orientação necessária à sua execução, estabelecendo, para fins de aproveitamento de créditos, o alcance do termo "**insumo**", ao dispor:

IN-SRF nº 247, de 2002 - PIS/Pasep

*Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:*

*I – das aquisições efetuadas no mês:*

[...]

*b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos: (Redação dada pela IN SRF 358, de 09/09/2003)*

*b.1) na fabricação de produtos destinados à venda; ou (Incluída pela IN SRF 358, de 09/09/2003)*

*b.2) na prestação de serviços; (Incluída pela IN SRF 358, de 09/09/2003)*

[...]

*§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)*

*I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)*

*a) 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 da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)*

*b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)*

*II - utilizados na prestação de serviços: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)*

*a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)*

*b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)*

IN-SRF nº 404, de 2004 - Cofins

*Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:*

*I - das aquisições efetuadas no mês:*

[...]

*b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)*

*b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou*

*b.2) na prestação de serviços;*

[...]

*§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:*

*I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:*

*a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;*

*b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;*

*II - utilizados na prestação de serviços:*

*a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e*

*b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.*

[...]

O que se deduz da leitura das referidas regras infralegais é que a apuração do creditamento da Contribuição ao PIS e da Cofins foi restrita aos **bens** que compõem diretamente os produtos da empresa (a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado) ou prestação de **serviços** aplicados ou consumidos na fabricação do produto. A definição de "insumos" adotada pelo Fisco foi, nitidamente, contrabandeada da legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, ditada, atualmente pelo art. 226 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, aprovado pelo Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 – RIPI/2010. Compare-se:

*Art. 226. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):*

*I - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;*

[...]

Todavia, penso não ser possível que a sistemática das Contribuições Sociais não-cumulativas colha o conceito de "insumos" adotado pela legislação própria do IPI, porque o legislador ordinário simplesmente **não** fez essa importação. Cabe enfatizar: **nas leis que tratam do PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos, não há remissão a qualquer arcabouço normativo em vigor para se colher o conceito de "insumos".**

A não-cumulatividade das Contribuições Sociais apresenta perfil totalmente diverso daquela atinente ao IPI, visto que a previsão legal possibilita a dedução dos valores de determinados bens e serviços suportados pela pessoa jurídica dos valores a serem recolhidos a título dessas contribuições, calculados pela aplicação da alíquota correspondente sobre a totalidade das receitas por ela auferidas. Como se verifica, na técnica de arrecadação dessas contribuições, não há propriamente um mecanismo não-cumulativo, decorrente do creditamento de valores das entradas de bens que sofrerão nova incidência em etapa posterior da cadeia produtiva, nos moldes do que existe para o IPI, tributo geneticamente informado pelo princípio. As próprias Leis Instituidoras elasteceram a definição de "insumos", ao admitir que prestação de serviços seja considerada como tal, verdadeira heresia no regime do IPI. Ressalta-se, ainda, que a não-cumulatividade do PIS e da Cofins não tem por objetivo eliminar o ônus destas contribuições apenas no processo fabril, visto que a incidência destas exações não se limita às pessoas jurídicas industriais, mas a todas as pessoas jurídicas que auferiram receitas, inclusive prestadoras de serviços (excetuando-se as pessoas jurídicas que permanecem vinculadas ao regime cumulativo elencadas nos artigos 8º da Lei nº 10.637, de 2002, e 10 da Lei nº 10.833, de 2003), o que dá maior extensão ao contexto normativo desta contribuição do que aquele atribuído ao IPI.

A utilização da legislação do IR, como pretendem o recorrente, parcela da doutrina e a jurisprudência marginal do CARF, também encontra o óbice do excessivo alargamento do conceito de "insumos" ao equipará-lo ao conceito contábil de "custos e despesas operacionais" que abarca todos os custos e despesas que contribuem para a produção de uma empresa, perdendo a conceituação uma desejável proximidade ao processo produtivo e à atividade-fim, que é o que se intenta desonerar, passando-se a desonrar o produtor como um todo e não especificamente o processo produtivo. Com efeito, o conceito de "insumos" não é próprio da legislação do Imposto de Renda que faz uso de termos jurídico-contábeis, a exemplo dos termos "Custos de mercadorias ou serviços" e "Despesa Operacional". Sob o signo "Despesas Operacionais" se encontra uma miríade de despesas que sequer se aproximam de um conceito formulado pelo senso comum de "insumos".

Inclino-me pelo conceito de insumo deduzido no voto condutor do REsp nº 1.246.317 - MG (2011/0066819-3). Nele, o Ministro Mauro Campbell Marques interpreta que, da dicção do inc. II do art. 3º tanto da Lei nº 10.637, de 2002, quanto da Lei nº 10.833, de 2003, extrai-se que **nem todos** os bens ou serviços, utilizados na produção ou fabricação de bens geram o direito ao creditamento pretendido. É necessário que essa utilização se dê na qualidade de "insumo" ("utilizados como insumo"). Isto significa que a qualidade de "insumo" é algo a mais que a mera utilização na produção ou fabricação, o que também afasta a utilização dos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" inerentes ao IR. Não basta, portanto, que o bem ou serviço seja necessário ao processo produtivo, é preciso algo a mais, algo mais específico e íntimo ao processo produtivo. As leis, exemplificativamente, mencionam que se inserem no conceito de "insumos" para efeitos de creditamento:

- a) serviços utilizados na prestação de serviços;
- b) serviços utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;

- CÓPIA
- c) bens utilizados na prestação de serviços;
  - d) bens utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;
  - e) combustíveis e lubrificantes utilizados na prestação de serviços;
  - f) combustíveis e lubrificantes utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

O Min. Campbell Marques extrai o que há de nuclear da definição de “insumos” para efeito de creditamento e conclui:

- a) *o bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou para viabilizá-los - pertinência ao processo produtivo;*
- b) *a produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição - essencialidade ao processo produtivo; e*
- c) *não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto possibilidade de emprego indireto no processo produtivo.*

Explica ainda que, não basta, que o bem ou serviço tenha alguma utilidade no processo produtivo ou na prestação de serviço: é preciso que ele seja essencial. É preciso que a sua subtração importe na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, obste a atividade da empresa, ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultante.

O CARF, ao menos majoritariamente, vem sufragando o entendimento de que o conceito de insumo para o fim de creditamento das contribuições sociais não cumulativas é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo os “bens” e “serviços” que integram o custo de produção. Ilustro:

Acórdão nº 3403-002.783, de 25 de fevereiro de 2014, Cons. Rosaldo Trevisan

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008*

*CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. CRÉDITOS DE ICMS CEDIDOS A TERCEIROS NÃO INCIDÊNCIA. RE 606.107/RS-RG.*

*Não incidem a Contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS sobre créditos de ICMS cedidos a terceiros, conforme decidiu definitivamente o pleno do STF no RE no 606.107/RS, de reconhecida repercussão geral, decisão esta que deve ser reproduzida por este CARF, em respeito ao disposto no art.62- A de seu Regimento Interno.*

*CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP.  
NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.*

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, consequentemente, à obtenção do produto final. São exemplos de insumos os combustíveis utilizados em caminhões da empresa para transporte de matérias primas, produtos intermediários e embalagens entre seus estabelecimentos, e as despesas de remoção de resíduos industriais. Por outro lado, não constituem insumos os combustíveis utilizados em veículos da empresa que transportam funcionários.

Acórdão nº 3403-002.656, de 28 de novembro de 2013, Cons. Rosaldo Trevisan:

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

*Período de apuração:01/04/2004 a 30/06/2004*

*Ementa: PEDIDOS DE RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO.*

*Nos processos referentes a pedidos de compensação ou ressarcimento, a comprovação dos créditos ensejadores incumbe ao postulante, que deve carregar aos autos os elementos probatórios correspondentes.*

**ANÁLISE ADMINISTRATIVA DE CONSTITUCIONALIDADE. VEDAÇÃO.SÚMULA CARF N. 2.**

*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

**CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP.  
NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.**

*O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, consequentemente, à obtenção do produto final.*

Particularmente, entendo ainda mais apropriada a especificidade do conceito deduzido pelo Min. Mauro Campbell Marques, plasmado no REsp 1.246.317-MG, segundo o qual (sublinhado no original):

*Insumos, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003 são todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço dali resultantes.*

Portanto, ao contrário do que pretende o recorrente, **não** é todo e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ. Há de se perquirir a pertinência e a essencialidade do gasto relativamente ao processo fabril ou de prestação de serviço para que se lhe possa atribuir a natureza de insumo.

Com esse conceito em vista, passemos à análise do caso concreto.

#### *Processo produtivo da Vale S/A*

A **Vale**<sup>1</sup> é a 33<sup>a</sup> maior empresa do mundo, a 3<sup>a</sup> maior mineradora, a maior produtora de minério de ferro e a segunda maior de níquel, de manganês e ferroligas. Destaca-se ainda na produção de cobre, carvão, cobalto, pelotas e alguns fertilizantes, como os fosfatados (TSP e DCP) e nitrogenados (ureia e amônia).

Em 2012 foi eleita a pior empresa do mundo pelo “Public Eye Awards”, por conta dos impactos de suas atividades em questões de direitos humanos e meio ambiente.

Opera em 13 estados brasileiros e nos cinco continentes e possui mais de dez mil quilômetros de malha ferroviária e 9 terminais portuários próprios. No Brasil, os minérios são explorados por quatro sistemas totalmente integrados, que são compostos por mina, ferrovia, usina de pelotização e terminal marítimo (Sistemas Norte, Sul e Sudeste). É a maior operadora de serviços de logística no Brasil. A Vale consome cerca de 5% de toda a energia produzida no Brasil.

De acordo com os documentos que instruem a Manifestação de Inconformidade, o processo produtivo de mineração pode ser subdividido em cinco etapas, assim descritas:

1<sup>a</sup> etapa – lavra: a primeira etapa do processo é a abertura da lavra, que se inicia na abertura de vias de acesso, perfuração e desmonte de material e extração propriamente dita, que é feita com escavadeiras, tratores que raspam a rocha ou explosivos, de acordo com a qualidade e profundidade do minério para iniciar o desmonte.

O desmonte é a operação em que são confeccionados furos na berma de uma bancada, que são carregados com explosivos, depois detonados, com objetivo de desagregar o material. Após esta desagregação, inicia-se o transporte.

2<sup>a</sup> etapa – transporte: para o minério chegar até a usina, onde será beneficiado, é movimentado em caminhões fora de estrada até o britador. No operação de Água Limpa, é utilizada frota de 16 caminhões fora de estrada com capacidade de carga líquida de 90 toneladas.

3<sup>a</sup> etapa – britagem: o minério bruto é recebido na usina em grandes blocos, que são quebrados nos britadores. São várias etapas até que se obtenha a granulometria própria para o processo de separação de minério e sílica. Os produtos que emergem da britagem subdividem-se *Sinter Feed* (- 10,00 mm) e *Pellet Feed* (- 0,15 mm), que, após embarques ferroviários, são destinados ao Complexo Portuário de Tubarão em Vitória (ES) para atendimento ao mercado externo.

Documento assinado digitalmente em 02/03/2015 por ALEXANDRE KERN, Assinado digitalmente em 25/03/2015 por GILSON MACEDO ROSENBURG FILHO, Assinado digitalmente em 10/03/2015 por ALEXANDRE KERN.  
<sup>1</sup>Dados extraídos de [http://pt.wikipedia.org/wiki/Vale\\_S.A](http://pt.wikipedia.org/wiki/Vale_S.A), acesso em 28/10/2014.

Autenticado digitalmente em 02/03/2015 por ALEXANDRE KERN, Assinado digitalmente em 25/03/2015 por GILSON MACEDO ROSENBURG FILHO, Assinado digitalmente em 10/03/2015 por ALEXANDRE KERN

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

4<sup>a</sup> etapa – separação: após a britagem, o minério é separado e distribuído para peneiramento, que visa a reter grãos maiores do que 10 mm, que serão reprocessados na britagem.. Os grãos com tamanho adequado serão lavados com jatos d’água.

5<sup>a</sup> etapa: concentração: essa última etapa visa a aglomerar o minério que emerge do processo com a granulometria fina demais, confundindo-se com a areia misturada ao material bruto. A concentração é feita por meio de espirais eletromagnéticas, que retêm o minério enquanto a areia é lavada.

Segundo o documento de fls. 11.171 a 11.184, no contexto desse processo produtivo, os óleos lubrificantes e hidráulicos e as correias transportadoras são itens utilizados em equipamentos que estão em operação em todos os minas de Água Limpa, desde a etapa de extração, beneficiamento, movimentação e expedição do minério ao destino final (venda). Os óleos lubrificantes têm como função principal a lubrificação de partes metálicas dos equipamentos. São completados de acordo com a necessidade. Já os óleos hidráulicos são utilizados em circuitos hidráulicos de caminhões fora de estrada, motoniveladoras e diversos redutores na usina..

As correias transportadoras são equipamentos de superfície cuja função é transportar o minério dos britadores até as linhas que alimentam o circuito de beneficiamento. Tem prazo de vida útil indeterminado, variável de acordo com a demanda, manutenção aplicada e tipo de minério conduzido. Ao participarem do processo de movimentação e transporte do minério, as correias desgastam-se.

À luz desses esclarecimentos e do que mais consta nas fls. 11.185 a 11.233, a respeito do processo produtivo do cobre na Mina do Sossego; de minério de ferro, ferro gusa e manganês no Complexo de Carajás; e de ferroniquel em Onça Puma; e nas fls. 11.271 a 11.292, a respeito do processo de pelotização, passa-se à análise dos ajustes promovidos pela Fiscalização, na ordem em que foram contestados no recurso voluntário.

#### *Mérito das glosas procedidas pela Fiscalização*

#### *Aquisições de bens utilizados como insumos combustível, lubrificantes – correias e roletes de esteiras transportadoras*

A recorrente inicialmente defende o seu direito ao crédito em relação ao óleo combustível utilizado, 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.

A possibilidade de desconto de créditos calculados em relação aos gastos com combustíveis e lubrificantes está expressamente prevista no inc. II do art. 3º das Leis de Regência.

Por outro lado, as diversas “formas” de desoneração da tributação (imunidade, não-incidência, isenção e tributação à alíquota zero) **não dão**, em princípio, direito

ao creditamento. Nesse ponto, convém lembrar o entendimento no STF de que a aplicação do princípio da não-cumulatividade, como o próprio vernáculo está a indicar, pressupõe tributação positiva tanto na entrada quanto na saída, sem o que não há cumulação.

Não foi por outra razão, a Lei de Regência vedou expressamente o direito a crédito sobre o valor da aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento da Contribuição (não gravados), em qualquer hipótese, nos termos do inc. II do § 2º do art. 3º:

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

...

*§ 2º Não dará direito a crédito o valor:*

...

*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.*

A Lei de Regência, ao mesmo tempo, excluiu da base de cálculo as receitas tributadas à alíquota zero, em dispositivo que engloba, indistintamente, também a isenção e a não-incidência:

*Art. 1º A Contribuição para o ..., com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.*

[...]

*§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.*

*§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:*

***I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero); (grifei)***

A redação original do art. 4º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, instituiu sistema de tributação pelas contribuições sociais cumulativas por substituição tributária (ST) para a cadeia dos combustíveis e derivados de petróleo:

*Art. 4º As refinarias de petróleo, relativamente às vendas que fizerem, ficam obrigadas a cobrar e a recolher, na condição de contribuintes substitutos, as contribuições a que se refere o art. 2º, devidas pelos distribuidores e comerciantes varejistas de combustíveis derivados de petróleo, inclusive gás.*

**Parágrafo único.** Na hipótese deste artigo, a contribuição será calculada sobre o preço de venda da refinaria, multiplicado por quatro.

A técnica de tributação por ST, no que diz respeito aos combustíveis, teve vida breve. O art. 3º da Lei nº 9.990, de 21 de julho de 2000, alterou o art. 4º da Lei nº 9.718, de 1998, instituindo a tributação concentrada na refinaria:

*Art. 3º Os arts. 4º, 5º e 6º, da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, passam a vigorar com a seguinte redação:*

*Art. 4º As contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/Pasep e para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, devidas pelas refinarias de petróleo serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas:*

*I – dois inteiros e sete décimos por cento e doze inteiros e quarenta e cinco centésimos por cento, incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de gasolinas, exceto gasolina de aviação;*

*II – dois inteiros e vinte e três centésimos por cento e dez inteiros e vinte e nove centésimos por cento, incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de óleo diesel;*

*III – dois inteiros e cinqüenta e seis centésimos por cento e onze inteiros e oitenta e quatro centésimos por cento incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de gás liquefeito de petróleo – GLP;’*

*IV – sessenta e cinco centésimos por cento e três por cento incidentes sobre a receita bruta decorrente das demais atividades.*

A Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, por sua vez, reduziu a zero as alíquotas incidentes nas etapas subsequentes das cadeias (distribuidores e varejistas):

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

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

Como se vê, a tributação monofásica dos combustíveis foi erigida dentro da moldura normativa da incidência cumulativa. Toca agora verificar se a não-cumulatividade é compatível com a tributação concentrada nas etapas **desoneradas**, isso é, das distribuidoras em diante.

A propósito do tema, o Ministro Marco Aurélio, no voto condutor do RE nº 460.785/RS, esmiuçou definitivamente o conteúdo do princípio constitucional da não cumulatividade e cristalizou o entendimento, agora predominante na Suprema Corte, de que a aplicação do princípio, como o próprio vernáculo está a indicar, pressupõe tributação positiva tanto na entrada quanto na saída, sem o que não há cumulação. Esclareceu também que não importa se há ou não a incidência na venda dos produtos, mas sim se a operação é ou não

onerada pela tributação e só será onerada, por óbvio, se a alíquota for positiva e não haja a isenção.

Ilustro com os seguintes excertos os seguintes trechos do voto:

*No mais, atentem para a razão de ser do creditamento. Visa a evitar a sobreposição de cobrança de tributo consideradas sucessivas operações. Então, ante o princípio da não-cumulatividade, o valor do tributo apurado em certa operação sofre a diminuição do que satisfeito anteriormente. Utiliza-se o crédito com o objetivo único de não haver a sobreposição, a cobrança do tributo em cascata, transgredindo o princípio vedador da duplidade. (...)*

*Pois bem, de início, ante a sucessividade de operações versadas neste processo, percebe-se o não-envolvimento do princípio da não-cumulatividade. A conclusão decorre da circunstância de o inciso II do § 3º do artigo 153 da Carta da República, não bastasse o alcance vernacular da expressão – não-cumulatividade –, surgir pedagógico ao revelar que a compensação a ser feita levará em conta o que for devido e recolhido em operações anteriores com o montante cobrado na subsequente. Considerando apenas o princípio da não-cumulatividade, se o ingresso da matéria-prima ocorreu com incidência do tributo, logicamente houve a obrigatoriedade de recolhimento. Mas, se na operação final verificou-se a isenção, não existirá compensação do que recolhido anteriormente ante a ausência de objeto. Compensar o que?*

[...]

*Em síntese, presente o princípio da não-cumulatividade – e deste somente é possível falar quando há dupla incidência, sobreposição –, o direito do contribuinte ao crédito considerado o que recolhido em operação anterior, tendo-se a isenção ou alíquota zero na operação final surgiu – e mesmo assim implicitamente, se é que isso é possível – com a edição da Lei nº 9.779/99. Não implicou ela mera explicitação de um direito. Entender-se, como fez a Corte de origem, que no caso pouco importa o período alusivo às operações, se anterior à lei comentada ou posterior, implica fugir a ordem natural das coisas, olvidando-se o princípio da não-cumulatividade no que sem o envolvimento de dupla incidência, caminhou-se, sem previsão em lei, no sentido de creditamento.*

Ratificando o decidido no RE nº 460.785/RS e dando consistência à doutrina do STF sobre o princípio da não cumulatividade, extraio excerto do voto condutor do julgamento proferido pelo STF no RE nº 475.551/PR, proferido pelo Ministro Menezes Direito:

**A alíquota zero, portanto, significa ser o crédito inexigível, sendo uma modalidade de desoneração do tributo.**

*De todo os modos, a consequência final não é alterada, porque em todos os casos de isenção ou de alíquota zero o que existe é a desoneração do tributo e daí, penso, respeito embora aqueles*

*que entendem em sentido oposto, não há falar na distinção para efeito de se estabelecer o sistema da não cumulatividade.*

Portanto, para que se cogite em não cumulatividade deve haver necessariamente incidência plurifásica, sob pena de ofensa à lógica do princípio. A está respaldada também na jurisprudência do STJ:

REsp nº 1.140.723/RS, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 22/09/2010.

*TRIBUTÁRIO - PROCESSO CIVIL - PIS - COFINS - INCIDÊNCIA MONOFÁSICA - CREDITAMENTO - IMPOSSIBILIDADE - LEGALIDADE - INTERPRETAÇÃO LITERAL - ISONOMIA - PRESTAÇÃO JURISDICIONAL SUFICIENTE - NULIDADE - INEXISTÊNCIA.*

[.]

2. *A Constituição Federal remeteu à lei a disciplina da não-cumulatividade das contribuições do PIS e da COFINS, nos termos do art. 195, § 12 da CF/88.*

3. *A incidência monofásica, em princípio, é incompatível com a técnica do creditamento, cuja razão é evitar a incidência em cascata do tributo ou a cumulatividade tributária.*

AgRg no REsp n 1.226.371/RD, Rel. Min. Humberto Martins, Dje 10/05/2011

*TRIBUTÁRIO. PROCESSO CIVIL. ART. 14 DA LEI N. 11.727/2008. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ. PIS E COFINS. REGIME DE INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. ART. 17 DA LEI 11.033/2004. APLICAÇÃO ÀS EMPRESAS INSERIDAS NO REGIME DE TRIBUTAÇÃO DENOMINADO REPORTO.*

[.]

2. *Nos termos da jurisprudência pacífica desta Corte, a incidência monofásica não se compatibiliza com a técnica do creditamento....*

A Ministra Eliana Calmon, no voto condutor do REsp nº 1.140.723/RS, enfatizou que a técnica de tributação concentrada é incompatível com o creditamento porque não há cumulatividade a compensar:

*Como bem explanado no aresto recorrido, a técnica do creditamento é incompatível com a incidência monofásica porque não há cumulatividade a ser evitada, razão maior da possibilidade de que o contribuinte deduza da base de cálculo destas contribuições (faturamento ou receita bruta) o valor da contribuição incidente na aquisição de bens, serviços e produtos relacionados à atividade do contribuinte.*

*Permitir a possibilidade do creditamento destas contribuições na incidência monofásica, além de violar a lógica jurídica da adoção do direito à não-cumulatividade, implica em ofensa à isonomia e ao princípio da legalidade, que exige lei específica (cf. art. 150, § 6º da CF/88) para a concessão de qualquer*

*benefício fiscal. E sem dúvida a permissão de creditamento de PIS e da COFINS em regime de incidência monofásica é concessão de benefício fiscal.*

Na mesma direção caminha a jurisprudência dos tribunais regionais, como ilustra decisão do TRF da 5º Região (AC nº 490.763/SE, TRF da 5º Região, Rel. Des. Geraldo Apoliano, Dje 10/02/2011):

*TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. PIS E COFINS. DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS. INCIDÊNCIA MONOFÁSICA COM ALÍQUOTA ZERO NAS OPERAÇÕES DE REVENDA. DIREITO AO CREDITAMENTO. LEIS 10.637/02, 10.833/03 E 10.865/04. IMPOSSIBILIDADE.*

1. *Mandado de Segurança impetrado por PETROX DISTRIBUIDORA LTDA. -firma distribuidora de combustíveis- que pretende, com base nas Leis nºs 10.637/02, 10.833/03 e 10.865/04, ver assegurado o direito de escriturar os créditos do PIS (1,65%) e da COFINS (7,6%), calculados sobre o valor da nota fiscal dos combustíveis adquiridos para revenda.*

[...]

3. *Segundo o regime da Lei nº 9.718/98, a sistemática do recolhimento do PIS e da COFINS para as operações relativas a combustíveis, concretizava-se pela via da substituição tributária, uma vez que o primeiro integrante da cadeia produtiva (as refinarias) recolhia as exações através da antecipação do fato gerador.*

4. *Com o advento da Lei nº 9.900/00, a tributação permaneceu sobre o primeiro integrante da cadeia produtiva; entretanto, na sistemática do 'regime monofásico', no qual as contribuições são pagas com uma alíquota elevada, logo na primeira fase da cadeia produtiva; para as demais pessoas que participam das etapas seguintes (v.g. distribuidores e revendedores) incide a alíquota zero.*

5. *O regime monofásico permaneceu em vigor, inclusive, após o advento das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, que implantaram a sistemática da não-cumulatividade para as contribuições 'PIS/COFINS'.*

6. *Com as modificações introduzidas pela Lei nº 10.865/2004, o alcance da sistemática da não-cumulatividade foi ampliado, passando a abranger as receitas provenientes da comercialização de combustíveis. No entanto, tal alteração alcançou apenas as empresas produtoras e importadoras, tendo em vista que foi mantida a alíquota zero para os demais comerciantes (revendedores e distribuidores).*

7. *Impetrante/Apelante que não faz jus ao creditamento das contribuições em questão, pois, se assim fosse permitido, estaria, de forma indevida, auferindo um crédito relativo a um tributo que não foi por ela suportado, mas sim, pelo fabricante, o que importaria em enriquecimento ilícito. A configuração estrutural*

*do sistema de incidência monofásica, por si só, inviabiliza a concessão do crédito às distribuidoras de combustíveis.*

8. *Precedentes deste Tribunal Regional Federal da 5ª Região.*

*Apelação improvida.*

Reporto, por fim, a percutiente análise do tema desenvolvida pelo AFRFB Cláudio Losse, por ocasião do julgamento da Manifestação de Inconformidade interposta nos autos do processo nº 10469.720452/2010-48 (grifos do original):

24.4 Assim sendo, da etapa em que a tributação é concentrada em diante, não há sentido em se falar em não-cumulatividade, pois simplesmente não é devida a contribuição. Se não estamos na não-cumulatividade, por definição, também não há o direito ao crédito, a qualquer título.

25. A etapa concentrada bem poderia ainda ser cumulativa – como o foi, por algum tempo, a produção da gasolina e do óleo diesel – mas optou o legislador, por questões de política tributária, permitir, com a edição da Lei nº 10.865/2004, o creditamento nas refinarias.

26. A referida lei, resultado da conversão da MP nº 164/2004, na realidade, tratou de matéria bem mais ampla, que foi a introdução da COFINS-Importação e da Contribuição para o PIS-Importação, que têm por fundamento constitucional o inciso IV do art. 195, introduzido pela Emenda Constitucional nº 42/2003, tanto é que o “mote” principal da Exposição de Motivos (nº 00008/2004) da referida medida provisória foi o “tratamento isonômico entre a tributação dos bens produzidos e serviços prestados no País, que sofrem a incidência da Contribuição para o PIS-PASEP e da ... COFINS, e os bens e serviços importados de residentes ou domiciliados no exterior, que passam a ser tributados às mesmas alíquotas dessas contribuições”.

26.1. Enfocando o caso específico em discussão, cumpre transcrever ainda outras justificativas trazidas na citada Exposição de Motivos (grifei):

3. Considerando a existência de modalidades distintas de incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS – cumulativa e não-cumulativa – no mercado interno, nos casos dos bens ou serviços importados para revenda ou para serem empregados na produção de outros bens ou na prestação de serviços, será possibilitado, também, o desconto de créditos pelas empresas sujeitas à incidência não-cumulativa do PIS/PASEP e da COFINS, nos casos que especifica.

4. A proposta, portanto, conduz a um tratamento tributário isonômico entre os bens e serviços produzidos internamente e os importados: tributação às mesmas alíquotas e possibilidade de desconto de crédito para as empresas sujeitas à incidência não-cumulativa. As hipóteses de vedação de créditos vigentes para o mercado interno foram estendidas para os bens e serviços importados sujeitos às contribuições instituídas por esta Medida Provisória.

.....  
10. *Objetivando evitar evasão fiscal e regular o mercado de combustível, a proposta altera a alíquota ad valorem da Contribuição do PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita bruta de venda de gasolina e óleo diesel, bem como estabelece a incidência mediante alíquotas específicas, por opção do contribuinte.*

26.2.       Aí se vêem três aspectos que interessam à causa em discussão:

- a) Por mais que o senso comum seja refratário à tese – por parecer, em primeira análise, “injusta”, em alguns casos – a adoção do regime não-cumulativo não necessariamente implica na aceitação de todo e qualquer creditamento, pois, já na exposição de motivos, ele é restrito a bens ou serviços importados para revenda ou para serem empregados na produção de outros bens ou na prestação de serviços e, ainda, nos casos que especifica, ou seja, fica patente que **não há determinação constitucional que obrigue que toda e qualquer aquisição necessária à atividade empresarial gere direito a crédito, mas apenas aquelas que o legislador eleger** (ainda mais, aí já de acordo com o senso comum, quando toda a tributação já ocorreu em etapa anterior);
- b) Tanto é assim, que as hipóteses de vedação de créditos vigentes para o mercado interno foram estendidas para os bens e serviços importados sujeitos às contribuições instituídas por esta medida provisória;
- c) O aumento das alíquotas (que já era mais que esperado, pois senão seria brutal a queda na arrecadação, mas, mesmo assim assombrou a reclamante) não foi só resultante da adoção do regime não-cumulativo nas refinarias, mas também foi decorrente de política tributária/econômica.

26.3.       Às escancaras, então, o que quis o Poder Executivo foi alterar tão-somente a tributação dos combustíveis derivados de petróleo na importação e na produção (que passou a ser não-cumulativa, com direito a crédito, mas com alíquotas bem superiores na saída), em nada modificando a situação do distribuidores e varejistas. Não foram inseridos estes comerciantes no regime não-cumulativo e, como não poderia deixar de ser, não se permitiu a eles qualquer creditamento.

Assim sendo, homenageando o AFRFB Cláudio Losse, endosso suas conclusões: *da etapa em que a tributação é concentrada em diante, não há sentido em se falar em não cumulatividade, pois simplesmente não é devida a contribuição. Se não estamos na não cumulatividade, por definição, também não há o direito ao crédito, a qualquer título.*

Não há portanto direito a crédito nas aquisições de óleo combustível.

As alegações tendentes a contestar a validade dessa restrição, que ofenderia o princípio da não cumulatividade, não serão conhecidas. Em sede de julgamento administrativo, em face do princípio da legalidade, reitor da atividade, descebe emitir qualquer juízo de valor acerca de normas regularmente introduzidas no ordenamento jurídico. Incide no caso a Súmula CARF nº 2:

*Súmula CARF Nº 2*

*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Incidentalmente, registre-se que, ainda que se superasse os óbices recém-levantados, o deferimento do direito de tomada de crédito sobre os gastos com combustíveis esbarraria na fato de que o contribuinte não segregou os gastos com combustíveis aplicados no

processo produtivo daqueles outros que não admitem a tomada de crédito (e.g. no transporte de pessoal; no transporte de produtos acabados até o porto de embarque etc.). Por mais essa razão, nego provimento ao recurso quanto a esta matéria.

Quanto à tomada de créditos sobre lubrificantes, compulsando a planilha da fl. 11.003, que instrui o Parecer Conclusivo nº 207/2013, constatei que, no trimestre em questão, o item não foi objeto de aquisições expressivas.

O recorrente sustenta que o fisco não investigou as rubricas glosadas e a natureza dos bens, tendo equivocadamente tomado como critério a indevida exigência de incorporação física ao produto final, citando exemplificativamente que o óleo combustível é produto intermediário típico.

Parece-me pertinente a abordagem da arguição feita pelo Conselheiro Rosaldo Trevisan, analisando pleito idêntico do mesmo contribuinte, objeto da mesma ação fiscal, mas referente ao 2º trimestre de 2009, e que resultou no Acórdão nº 3403-003.378, de 11 de novembro de 2014.

Em que pese a glosa ter sido efetuada objetivamente, indicando-se em planilha as rubricas e montantes rechaçados (basicamente operações de aquisição para uso e consumo), a defesa é efetuada a título exemplificativo: apesar de se afirmar que os produtos objeto da glosa “são indispensáveis ao processo produtivo da recorrente”, não são trazidos quaisquer elementos que comprovem a alegação, demandando-se a já analisada (e incabível) dilação probatória para comprovação.

Nos itens exemplificativamente questionados encontram-se:

(a) os **óleos lubrificantes**, que, segundo a recorrente, seriam consumidos em “inúmeros” (sic) equipamentos indispensáveis ao processo produtivo da empresa, tendo a própria RFB reconhecido o crédito em situação análoga (Solução de Divergência de nº 35/2008), e (b) as **correias transportadoras**, que “consistem em típicos produtos intermediários responsáveis pela movimentação do minério, no âmbito da mina”.

Por certo que óleos lubrificantes que sejam efetivamente empregados no processo produtivo geram direito a créditos, se adquiridos com pagamento das contribuições.

Contudo, resta necessária a prova de que efetivamente foram empregados no processo produtivo, prova esta inexistente nos autos. E sua menção a título exemplificativo, demandando-se dilação probatória, não encontra guarida nos comandos legais que regulam a matéria. E bastaria à empresa, para o cabimento do direito ao crédito, ter comprovado que suas aquisições tributadas de lubrificantes foram individualizadamente destinadas a emprego em máquinas e equipamentos, caminhões, e outros, atrelados à sua produção. Recorde-se, por exemplo, que, como já julgou unanimemente esta Turma, seria incabível o creditamento de combustíveis e lubrificantes em relação a veículos utilizados no transporte de funcionários (Acórdãos nº 3403-002.912 a 917), e que a recorrente foi intimada de forma reiterada a esclarecer/especificar as despesas e seu relacionamento com o processo produtivo.

Assim, não resta possibilidade de acolhida dos créditos em relação a óleos lubrificantes, por não ter a recorrente se desincumbido de seu ônus probatório, como destacado neste voto.

Assim, inobstante a ilustração de como os lubrificantes possam ser empregados no processo produtivo, o fato é que esse item também pode ter outros empregos,

que não ensejam direito ao creditamento (e.g. em fases pós produtivas). A apuração dessa questão exigiria dilação probatória, não mais cabível neste momento processual, quando já preclusa a produção de provas pela recorrente, sem olvidar que seria dela o ônus da prova do seu direito creditório.

Quanto às correias e roletes, que são as partes móveis das esteiras transportadoras, item componente do Ativo Imobilizado que, segundo descrição fornecida na Manifestação de Inconformidade, possui vida útil indeterminada. Este colegiado vem entendendo que para um bem ser apto a gerar créditos da contribuição não cumulativa, com base no art. 3º, inc. II, das Leis de Regência (i. é, como insumo) ele deve ser aplicado ao processo produtivo (integrar o custo de produção) e não ser passível de ativação obrigatória à luz do disposto no art. 301 do RIR/99. A esse respeito, ver, por exemplo, Acórdão nº 3403-002.648, de 27 de novembro de 2013, Rel. Conselheiro Antonio Carlos Atulim, unânime quanto a essa matéria.

Se for passível de ativação obrigatória, o crédito deverá ser apropriado não com base no custo de aquisição, mas sim com base na despesa de depreciação ou amortização (inc. III do § 1º do art. 3º), conforme normas específicas.

A defesa se limitou a fazer alegações genéricas em relação ao seu direito de tomar o crédito em relação ao custo de aquisição das correias e dos roletes, na qualidade de insumo, mas não se desincumbiu do ônus de provar que cada um desses bens se enquadra nos requisitos que garantem o direito de crédito com base no seu custo de aquisição.

O exame da documentação acostada junto com a Manifestação de Inconformidade revela que as esteiras transportadoras são passíveis de ativação obrigatória, seja em razão dos prazos de vida útil (art. 301, § 2º do RIR/99), seja em razão de serem utilizados em conjunto com vários bens da mesma natureza (art. 301, §1º, do RIR/99).. Não sendo esse o caso, tocaria ao contribuinte demonstrá-lo, consoante o sistema de distribuição da carga probatória adotado em processos de iniciativa do contribuinte, o que não ocorreu.

No caso concreto, trata-se de processo de iniciativa do contribuinte, no qual ele compareceu perante a administração para lhe opor o direito aos créditos da contribuição. Compete-lhe, portanto, o ônus de comprovar que o direito alegado é certo quanto a sua existência e líquido quanto ao valor pleiteado.

*Contratação de serviços utilizados como insumo – estudos e pesquisas, prospecção e sondagens. Manutenção de equipamentos destinados à produção e escoamento dos minerais. Manutenção de equipamentos de telecomunicação. Despesas de capatazia, rebocagem e demais serviços portuários*

Quanto aos serviços utilizados como insumo, a recorrente explica que para que se inicie a extração mineral, é necessária a realização de estudos e pesquisas bem como prospecção e sondagens. A manutenção dos britadores, caminhões, viradores de vagão, dentre tantos outros equipamentos necessários à produção dos minerais e seu escoamento até o porto de destino, das embarcações ou mesmo da extensa malha ferroviária, única via de transporte do minério de ferro, é imprescindível para a continuidade do processo produtivo. Esse caráter garante o direito ao crédito. Da mesma forma, os serviços de telecomunicação também constituem em atividade essencial relativamente à produção de minério de ferro. Lembra que, na 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 não se concluiria.

As glosas procedidas pelas Fiscalização, fundamentadas na consideração de que tais serviços não foram aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto, merece reparos.

Conforme já declinamos neste voto, o conceito de insumo é mais amplo do que aquele adotado na legislação do IPI e leva, necessariamente, em conta todo o processo produtivo desenvolvido pelo contribuinte. No caso da Vale, inclui as atividades típicas da extração mineral, tais como prospecção e sondagens (conta 353035009) e serviços de geologia (conta 353035010), cujas glosas devem ser revertidas.

A generalidade da descrição da conta contábil 353034002 - total serviços de consultoria / estudos e pesquisas - Estudos e pesquisas fl. 11.016, não permite que se autorize o creditamento a esse título. Como reiteradamente se vai sublinhar neste voto, a tomada de crédito reclama prova de sua liquidez e certeza, ônus que incumbe ao contribuinte, a teor do art. 36 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 36:

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

De que espécie de estudo se cogita? São estudos de engenharia civil, de engenharia de produção, de engenharia ambiental, de engenharia de alimentos? No que, exatamente, são pertinentes à atividade produtiva? Nada disso a recorrente esclarece ou comprova, embora as respostas a estas e outras questões fossem essenciais não apenas para se decidir sobre o direito ao crédito, mas também para se aferir a velocidade da apropriação. Os estudos de engenharia que dão início à construção das instalações produtivas, por exemplo, compõe o respectivo custo de aquisição e, nesse sentido, rende créditos de PIS e de Cofins sobre as despesas mensais de depreciação. Já projetos de engenharia de produção, a depender do conteúdo, podem consubstanciar insumo da própria atividade industrial, caso em que autorizam o creditamento imediato, sobre a totalidade do preço contratado.

Infelizmente, o contribuinte, ora recorrente, não se desincumbiu de seu ônus probatório.

Quanto aos serviços de manutenção de bens que já ensejaram seu creditamento com base no inc. III do § 1º do art. 3º da Lei de Regência (encargo de depreciação ou amortização), valem as mesmas considerações feitas para as correias e roletes de esteiras transportadoras. Os serviços de manutenção de itens notoriamente sujeitos à ativação obrigatória – como os britadores, caminhões, viradores de vagão, embarcações, malha ferroviária e equipamentos de telecomunicação expressamente referidos no recurso voluntário – não ensejam o creditamento com base no seu custo de aquisição porque tais bens já ensejam o creditamento com base no respectivo encargo de depreciação.

Prova de que os referidos bens não são passíveis de ativação – ônus do interessado – não veio aos autos no momento processual oportuno.

Por fim, quanto aos serviços de capatazia, rebocagem e os demais serviços portuários associados à exportação de seus produtos, releva considerar que as atividades cogitadas não constituem insumo para a fabricação, no sentido de que não guardam a

necessária relação de pertinência com o processo produtivo da Vale, nem compõem o respectivo custo de produção. Mais apropriado seria entendê-las como espécies de despesas com as vendas. E se não caracterizam insumo da atividade produtiva da recorrente, os serviços da espécie não se identificam com as espécies de despesas com vendas cuja realização autoriza o creditamento, frete e armazenamento, em *numerus clausus*. Embora envolvam mediatamente o manuseio da carga embarcada, esses serviços não se constituem em transporte e, portanto, o preço que a ora recorrente paga por eles não se define como "frete". Esse tem sido o entendimento do CARF:

Acórdão nº 3403-002.139, de 25 de abril de 2013, Rel. Marcos Tranches Ortíz, unânime:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS*

*Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006*

*Ementa: COFINS NÃO-CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. DESPESAS COM SERVIÇOS DE CAPATAZIA E ESTIVA. INADMISSIBILIDADE.*

*Não se vinculando à atividade propriamente produtiva, as despesas incorridas com capatazia e estiva se assemelham mais a espécies de despesas com vendas, sem que, todavia, o artigo 3º da Lei nº 10.833/03 contenha hipótese permissiva para o creditamento da COFINS, apurada segundo o regime não cumulativo.*

*COFINS NÃO-CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. PROVA INSUFICIENTE.*

*Em se tratando de controvérsia originada de pedido de resarcimento de saldos credores da COFINS, compete ao sujeito passivo o ônus da prova quanto à existência e à dimensão do direito alegado. Por insuficiência de prova quanto à pertinência ao processo produtivo (inciso II, do artigo 3º, da Lei nº 10.833/03) ou à espécie de negócio jurídico subjacente, não ensejam crédito os valores incorridos pela recorrente com (i) a aquisição de combustíveis e lubrificantes, (ii) a locação de mão-de-obra junto a pessoas jurídicas domiciliadas no País, (iii) a elaboração de projetos de engenharia e (iv) a indumentária do pessoal aplicado à produção.*

*COFINS NÃO-CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. CUSTOS COM TRATAMENTO DE EFLUENTES DO PROCESSO PRODUTIVO.*

*Os dispêndios em que o industrial incorre para remover ou tratar os resíduos do processo compõem o respectivo custo de produção. Não importa que, cronologicamente falando, sucedam o acabamento do produto porque a questão aqui não é temporal. Não importa se o custo é causa ou se é efeito da atividade fabril. Interessa apenas que seja pertinente a ela. Não importa, tampouco, se o tratamento é exigência de norma jurídica cogente ou se, ao contrário, constitui responsabilidade que a própria empresa se atribui.*

**CRÉDITO PRESUMIDO AGROINDÚSTRIA. LEI N° 10.925/04.**

O crédito do presumido de que trata o artigo 8º, da Lei no 10.925/04 corresponderá a 60% ou a 35% daquele a que se refere o artigo 2º, da Lei no. 10.833/03 em função da natureza do “produto” a que a agroindústria dá saída e não da origem do insumo que aplica para obtê-lo.

**CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. LEI N° 10.925/04.  
RESSARCIMENTO. INADMISSIBILIDADE.**

Ao estabelecer que o crédito presumido só se aplica aos bens adquiridos ou recebidos, no mesmo período de apuração, o artigo 8º, 2º, da Lei nº 10.925/04 restringe a utilização do direito em períodos subsequentes ao de aquisição do insumo e, por conseguinte, veda a acumulação do benefício para a formação de saldos credores e para o ressarcimento ou compensação.

Acórdão nº 3403-003.097, de 22 de julho de 2014, Rel. Alexandre Kern, unânime:

*Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*

*Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007*

**CREDITAMENTO. COMPROVAÇÃO. DOCUMENTAÇÃO.**

*A escrituração de créditos pelo contribuinte deve ser feita à luz de documentação hábil e idônea, contendo informações mínimas que assegurem sua liquidez e certeza.*

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins*

*Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007*

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.  
CONCEITO.**

*Insumos, para fins de creditamento da Contribuição Social não-cumulativa, são todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade empresária, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.*

*Combustíveis e lubrificantes, no contexto do processo produtivo da fabricação de móveis e artefatos de madeira, são insumos que ensejam a tomada de créditos sobre o valor dos respectivos gastos.*

**NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE BENS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO.  
CRÉDITOS. VEDAÇÃO**

*Não há direito à tomada de crédito na aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.*

***NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE E DESPESAS DE ARMAZENAGEM NAS OPERAÇÕES DE VENDA. EXTENSÃO.***

*As operações de movimentação de contêiner cheio; serviço de fumigação de pallets; despesas com capatazia e reembolso de CPMF; movimentação de embarcação; transporte de contêineres vazios e sua devolução para o exportador; descarga de contêineres; vistoria de contêineres; handling de contêineres; unitização e desunitização de contêineres e uso de pátio não estão abrangidos no conceito de armazenagem e tampouco podem ser concebidas como etapa do frete nas operações de venda, razão pela qual os respectivos gastos não ensejam o creditamento da contribuição.*

***NÃO CUMULATIVIDADE. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. ABONO DE JUROS.***

*O ressarcimento de saldos credores da contribuição social não cumulativa não enseja atualização monetária nem juros sobre os respectivos valores.*

*Recurso Voluntário Provado em Parte*

*Direito Creditório Reconhecido em Parte*

*Creditamento em duplicidade sobre despesas de aluguel*

Ainda no capítulo sobre insumos (inc. II do art. 3º), a recorrente contestou a acusação fiscal de que o contribuinte teria tomado créditos sobre despesas com aluguel em duplicidade, inserido tais despesas, ao mesmo tempo, na base de cálculo dos créditos por insumos (contratação de serviços) e na linha específica do Dacon, sob autorização do inc. IV do art. 3º. Nesse sentido, a Fiscalização teria a glosado o crédito tomado a título de insumo e mantido o crédito informado na linha específica do Dacon.

A recorrente insiste em não ter ocorrido a duplicidade.

Na tabela das fls. 11.015 e 11.016, que relaciona as contas representativas dos serviços cujas contratações foram excluídas do direito ao crédito, constam expressamente as contas 353031003 - total locações - Aluguel de máquinas/equipamentos operacionais/industriais; 353031010 - total locações – Arrendamentos, e; 353031099 - total locações - Outras locações.

Mais uma vez, o deslinde depende de considerações fático-probatórias. No contencioso administrativo de iniciativa do sujeito passivo, originado de pedidos de ressarcimento ou restituição ou de declarações de compensação, o crédito reivindicado consubstancia o "fato constitutivo" do direito do requerente e, portanto, acontecimento cuja prova lhe cabe, em princípio (Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - CPC, artigo 333, inc. I). Significa que o interesse sacrificado pela insuficiência da prova de que os créditos estejam, de fato, respaldados nas hipóteses permissivas, é o do contribuinte. E em sede de prova, nada alegar e alegar, mas não provar o alegado se equivalem (*allegare nihil et allegatum non probare paria sunt*). Nesse sentido, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça:

*Allegare nihil et allegatum non probare paria sunt — nada alegar e não provar o alegado, são coisas iguais. (HABEAS*

*CORPUS N° 1.171-0 — RJ, R. Sup. Trib. Just., Brasília, a. 4,  
(39): 211-276, novembro 1992, p. 217)*

*Transporte interno dos seus produtos desde a mina até o escoamento da produção nos Portos de destino*

A recorrente contrapõe ao ajuste que excluiu o creditamento a título de insumo tomado sobre frete pago no transporte dos produtos acabados até o escoamento da produção nos Portos de destino, contrapondo à Solução de Consulta nº 197/2011, da 8ª SRRF.

Em se tratando de serviço de transporte, as leis de regência permitem o creditamento tomado sobre o frete pago quando o serviço de transporte seja utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem destinado à venda, com base no inc. II do art. 3º, e no caso de serviço de frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, cfe. inc. IX. A construção jurisprudencial admite também a tomada de créditos sobre despesas com fretes pagos a pessoas jurídicas quando o custo do serviço, suportado pelo adquirente, é apropriado ao de aquisição de um bem utilizado como insumo ou de um bem para revenda, isso em razão de o valor do serviço integrar o valor de aquisição de tal bem, passando então a compor a base de cálculo do crédito decorrente da aquisição de bem para revenda ou para utilização como insumo. Há ainda uma quarta hipótese, defendida na jurisprudência deste Colegiado, decorrente do conceito de insumo que se adota, no caso de fretes pagos a pessoa jurídica para transporte de insumos ou produtos inacabados entre estabelecimentos, dentro do contexto do processo produtivo da pessoa jurídica.

O transporte de produto acabado - isso é, depois de concluído o processo produtivo – não se enquadra em qualquer dessas hipóteses permissivas. Se do ponto de vista logístico pode ser compreendido como etapa da futura operação de venda, juridicamente, não. Esse entendimento está plasmado, por exemplo, no voto condutor do Acórdão nº 3403-001.556, Rel. Cons. Marcos Tranches Ortíz, unânime, sessão de 25 de abril de 2012:

“Porque na sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, os dispêndios da pessoa jurídica com a contratação de frete pode se situar em três diferentes posições: (a) se na operação de venda, constituirá hipótese específica de creditamento, referida pelo art. 3º, inciso IX; (b) se associado à compra de matérias-primas, materiais de embalagem ou produtos intermediários, integrará o custo de aquisição e, por este motivo, dará direito de crédito em razão do previsto no artigo 3º, inciso I; e (c) finalmente, se respeitar ao trânsito de produtos inacabados entre unidades fabris do próprio contribuinte, será catalogável como custo de produção (RIR, art. 290) e, portanto, como insumo para os fins do inciso II do mesmo artigo 3º.

De seu turno, o transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte somente do ponto de vista logístico ou geográfico pode ser compreendido como etapa da futura operação de venda. Juridicamente falando não é e, a meu ver, não se enquadra dentre as hipóteses legais em que o creditamento é concedido.”

Eis a ementa do julgado:

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

**Período de apuração: 31/01/2006 a 31/03/2006**

**Ementa: RESSARCIMENTO DEFERIDO SOMENTE EM PARTE. ACRÉSCIMO À BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO DE VALORES NÃO ESPONTANEAMENTE OFERECIDOS À**

**TRIBUTAÇÃO PELO SUJEITO PASSIVO. CONTEÚDO MATERIAL DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MOTIVOS DETERMINANTES E ÔNUS DA PROVA.**

*Situação em que, ao ensejo do pedido de ressarcimento, a auditoria tributária defere somente em parte o pleito por considerar que o sujeito passivo não expusera à tributação a totalidade dos valores integrantes da base de cálculo tributo. Caso em que, a glosa do crédito se origina de ato que reveste materialmente a função de lançamento ex officio, razão pela qual cabe à administração o ônus probatório acerca da afirmação. Pelo mesmo motivo, não pode a auditoria, constatando que o fundamento original da glosa não procede, pretender recusar o direito ao ressarcimento com fundamento diverso. Aplicação da teoria dos motivos determinantes.*

**INCENTIVO FISCAL. RESTITUIÇÃO DE ICMS. BASE DE CÁLCULO DO PIS.**

*O ICMS restituído ao contribuinte pela Unidade Federativa a título de incentivo fiscal não configura receita, razão pela qual não integra a base de cálculo da contribuição ao PIS, mesmo sob a disciplina das Leis nºs 9.718/98, 10.637/02 e 10.833/03.*

**PIS. NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO. FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DO PRÓPRIO CONTRIBUINTE.**

*A contratação de serviço de transporte entre estabelecimentos do próprio contribuinte somente enseja a apropriação de crédito, na sistemática de apuração não-cumulativa do PIS e da COFINS, em se tratando do frete de produtos inacabados, caso em que o dispêndio consistirá de custo de produção e, pois, funcionará como “insumo” da atividade produtiva, nos termos do inciso II, do art. 3º das Leis nos. 10.637/02 e 10.833/03.*

***Bens do Ativo Imobilizado***

A recorrente defende os créditos relacionados aos bens do ativo imobilizado, alegando 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. No entender da Fiscalização, em que pese sua importância para atividade empresarial com um todo, nenhum dos bens pode ser tido como diretamente utilizado na atividade de mineração, mas no transporte e escoamento da produção.

O ajuste merece reparos.

O contribuinte, já na Manifestação de Inconformidade, demonstrou cabalmente que os caminhões *off road* são utilizados no processo produtivo da mineração, na 2ª etapa, denominada como Transporte. O crédito portanto subsume-se no autorizativo do inc. VI combinado com o inc. II do § 1º do art. 3º da Lei de Regência, com a restrição imposta pelo art. 31 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.

### *Energia elétrica*

Sobre ao creditamento das despesas de energia elétrica, a recorrente alega que a Eletronorte equivocou-se ao indicar a não incidência da Contribuição por meio do código de situação tributária, conforme declaração prestada pelo fornecedor. Argumenta que todas as glosas perpetradas sob esse fundamento – não gravação da operação de aquisição – são ilegais, pois violam a técnica da não cumulatividade, reportando-se a doutrina sobre o IPI. Conclui que 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, conforme atestariam as notas fiscais que diz juntar, em que, para o mesmo CST, há notas de produtos tributados e não tributados. Pede diligência para que a RFB promova o cruzamento dos dados consignados pelos fornecedores referente à tributação de seus produtos com os créditos correspondentes.

As despesas glosadas dizem respeito a Notas Fiscais Eletrônicas que o contribuinte apresentou com vistas a comprovação da tomada de crédito referente ao ano calendário 2010, com CST 08<sup>2</sup>, indicativo de “Operação Sem Incidência da Contribuição” (PIS/COFINS), e não tributada pelo ICMS.

Em que pese a Declaração firmada pela fornecedora de energia elétrica, a tomada de crédito há de ser feita com base em documentos fiscais hábeis para atestar sua certeza. Não constam nos autos que as nfe's correspondentes às DANFE apresentadas junto com a manifestação de inconformidade tenham sido retificadas ou canceladas.. Sem o seu formal cancelamento, as notas representativas dos gastos com energia elétrica indicam que a respectiva operação não foi tributada pela Contribuição, incidindo portanto a norma do inc. II do § 2º do art. 3º da Lei de Regência, que veda o creditamento nessas condições.

Repetem-se aqui as considerações já feitas a respeito das alegações recursais tendentes a questionar a validade dessa norma: o CARF é incompetente para fazê-lo.

O pedido de diligência para que o cruzamento dos dados dos créditos pretendidos com os dos fornecedores de energia elétrica não merece deferimento. Como já consignado neste voto, as diligências não se prestam para a produção de provas que toca à parte produzir..

### *Possibilidade de retificação de declarações depois do início da ação fiscal*

A recorrente 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, razão pela qual pugna por que seja admitidas as declarações retificadoras transmitidas após o início do procedimento fiscal.

A propósito, a Instrução Normativa nº 1.300, de 20 de novembro 2008, editada sob expressa autorização do § 14 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, incluído pela Lei nº 11.041, de 2004) para disciplinar as declarações de compensação, no parágrafo único do art. 88, determinou que fosse indeferida a **retificação** de **DComp** quando formalizada depois da intimação para apresentação de documentos comprobatórios.

Não há portanto como acolher a pretensão recursal.

<sup>2</sup> A Instrução Normativa RFB nº 932, de 14 de abril de 2009, divulgou as tabelas desses códigos a serem utilizadas na formalização da Escrituração Fiscal Digital (EFD). /08/2001

Incide, no caso, analogicamente, a Súmula CARF nº 33:

*A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício.*

*Conclusão*

À vista do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reverter as seguintes glosas: referentes aos gastos com serviços de prospecção, sondagens e de geologia, utilizados como insumos na produção de minérios, e à depreciação de caminhões off road, utilizados no transporte de produtos semiacabados da mina às usinas onde serão beneficiados.

Sala de sessões, em 24 de fevereiro de 2015



Alexandre Kern