



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.720402/2012-84
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-010.006 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 22 de janeiro de 2020
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
VALE S/A

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. APRESENTAÇÃO DE NOVOS ELEMENTOS DE PROVA APÓS A APRECIÇÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. LAUDO TÉCNICO. IMPOSSIBILIDADE.

As instâncias de julgamento não são obrigadas a apreciar laudo técnico apresentado após a apreciação da manifestação de inconformidade. Não há que se falar em prejuízo ao amplo direito de defesa e muito menos ao princípio da verdade material, na medida em que laudo técnico não é elemento de prova. Para que os elementos de provas sejam apreciados tem que se demonstrar a ocorrência de uma das exceções previstas no § 4º do art. 16 do PAF.

NÃO CONHECIMENTO. RECURSO ESPECIAL. FUNDAMENTOS AUTÔNOMOS. AUSENTE COMPROVAÇÃO DA DIVERGÊNCIA.

Não se conhece de recurso especial quando o acórdão recorrido assenta-se em mais de um fundamento, todos autônomos e suficientes para manutenção do acórdão recorrido e a parte não traz divergência jurisprudencial com relação a todos eles.

NÃO CONHECIMENTO. RECURSO ESPECIAL. DECISÕES DIVERGENTES PROFERIDAS PELA MESMA TURMA.

É requisito essencial para o conhecimento do recurso especial, que as decisões, tidas por divergentes, tenham sido proferidas por turmas distintas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS. ALCANCE.

Conforme decidiu o STJ no julgamento do Resp nº 1.221.170/PR, na sistemática dos recursos repetitivos, não há previsão legal para a apropriação de créditos de PIS, no regime da não-cumulatividade, sobre as despesas de cunho administrativo e comercial, sobretudo quando não demonstradas qualquer vínculo de sua relevância com o processo produtivo da empresa. Contudo, demonstrado que o bem ou serviço adquirido foi utilizado no processo produtivo e se comprovou a sua essencialidade e relevância faz se necessário o reconhecimento do direito ao crédito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial do Contribuinte, apenas em relação as matérias "possibilidade de juntar documentos posteriormente à apresentação da impugnação; crédito sobre serviços de manutenção de bens ativados; e sobre gastos incorridos no transporte interno de produtos desde a mina até o escoamento da produção" e, no mérito, na parte conhecida, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Walker Araújo (suplente convocado) e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento parcial.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal – Relator.

Participaram da Sessão de Julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Walker Araújo (suplente convocado) e Vanessa Marini Cecconello. Ausente a conselheira Érika Costa Camargos Autran.

Relatório

Tratam-se de recursos especiais de divergência, interpostos pela Fazenda Nacional e pelo contribuinte, em face do acórdão nº 3402/002.663, de 24/02/2015, o qual possui a seguinte ementa:

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, tocara à parte produzir.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF nº 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade 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.

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.

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 DEPRECIACÃO.

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

O contribuinte apresentou embargos de declarações, alegando diversas omissões e contradições, porém tais embargos foram rejeitados por despacho fundamentado do então presidente da 2ª turma da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF.

A divergência suscitada no recurso especial da Fazenda Nacional diz respeito (1) ao conceito de insumos para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas; (2) ao direito de tomada de crédito em relação aos gastos com serviços de prospecção, sondagem e geologia, e; (3) ao direito de tomada de crédito sobre as despesas de depreciação de caminhões *off road*.

Despacho de admissibilidade do então presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF, deu seguimento parcial ao recurso somente em relação às matérias 1 e 2 descritas e sublinhadas no parágrafo anterior.

Em contrarrazões o contribuinte pede o não conhecimento do recurso especial fazendário e, caso conhecido, o seu improvimento.

O contribuinte também apresentou recurso especial, apontando divergência para as seguintes matérias: 1) possibilidade de juntar documentos posteriormente à apresentação da impugnação; 2) crédito sobre combustíveis e lubrificantes; 3) crédito sobre serviços de manutenção de bens ativados; 4) crédito sobre a despesa de depreciação de bens do ativo imobilizado utilizado no escoamento da produção; 5) sobre gastos incorridos no transporte interno de produtos desde a mina até o escoamento da produção; 5) direito ao crédito sobre gastos com serviços portuários; 6) direito ao crédito sobre correias transportadoras e roletes; 7) direito ao crédito sobre estudos e pesquisas, despesas de aluguel, despesas com energia elétrica, sobre bens não tributados em e 8) quanto à possibilidade de retificações de declarações.

Despacho aprovado pelo então presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF, deu seguimento parcial ao recurso do contribuinte somente em relação às matérias 1, 2, 3, 5 e 6, descritas e sublinhadas no parágrafo anterior.

O contribuinte apresentou agravo, que foram rejeitados pela presidente da CSRF.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões nas quais pede o improvimento do recurso especial apresentado pelo contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal – Relator.

Recurso especial da Fazenda Nacional

O recurso especial da Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos formais e materiais ao seu conhecimento.

Não tem razão ao contribuinte, em suscitar o não conhecimento do recurso especial fazendário. Em contrarrazões argumenta-se que não foi cumprido o § 6º do art. 67 do RICARF, que prevê a realização de cotejo analítico entre pontos do acórdão recorrido e os respectivos pontos dos acórdãos paradigmas.

Considero que o recurso, embora de forma muito concisa, conseguiu demonstrar os pontos divergentes entre o acórdão recorrido e os acórdãos paradigmas. De forma que adoto o despacho de admissibilidade também como fundamento para o conhecimento do recurso.

Quanto ao mérito foram colocadas as seguintes matérias divergentes, a serem apreciadas por esta turma: (1) conceito de insumos para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas; (2) direito de tomada de crédito em relação aos gastos com serviços de prospecção, sondagem e geologia.

Conceito de Insumos

As matérias postas em discussão pelo recurso especial, decorrem da aplicação do que se entende do conceito de insumos para fins de apuração da não cumulatividade da Cofins, nos termos das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Antes de adentrar ao mérito das matérias, importante antes estabelecer o conceito de insumos a ser aplicado no presente voto.

Importante esclarecer, que parte desse colegiado, nas sessões de julgamento precedentes, inclusive eu, não compartilhava do entendimento de que a legislação da não cumulatividade do PIS e da Cofins dava margem para compreender o conceito de insumos no sentido de sua relevância e essencialidade às atividades da empresa como um todo. No nosso entender a legislação do PIS/Cofins traz uma espécie de *numerus clausus* em relação aos bens e serviços considerados como insumos para fins de creditamento, ou seja, fora daqueles itens expressamente admitidos pela lei, não há possibilidade de aceitá-los dentro do conceito de insumo. Embora não aplicável a legislação restritiva do IPI, o insumo era restrito ao item aplicado e consumido diretamente no processo produtivo, não se admitindo bens ou serviços que, embora relevantes, fossem aplicados nas etapas pré-industriais ou pós-industriais, a exemplo dos conhecidos insumos de insumos, como é o caso do adubo utilizado na plantação da cana-de-açúcar, quando o produto final colocado à venda é o açúcar ou o álcool.

Porém, o STJ, no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, submetido à sistemática dos recursos repetitivos de que tratam os arts. 1036 e seguintes do NCPC, trouxe um novo delineamento ao trazer a interpretação do conceito de insumos que entende deve ser dada pela leitura do inciso II dos art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Sobre o assunto, a Fazenda Nacional editou a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, na qual traz que o STJ em referido julgamento teria assentado as seguintes teses: “(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) **o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte**”.

Portanto, por força do efeito vinculante da citada decisão do STJ, esse conselheiro passará a adotar o entendimento muito bem explanado na citada nota da PGFN.

Para que o conceito doravante adotado seja bem esclarecido, transcrevo abaixo excertos da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, os quais considero esclarecedores dos critérios a serem adotados.

(...)

15. Deve-se, pois, **levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância**, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - **cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.**

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo **aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo.** É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.

18. (...) Destarte, entendeu o STJ que o conceito de insumos, para fins da não-cumulatividade aplicável às referidas contribuições, **não corresponde exatamente aos conceitos de “custos e despesas operacionais” utilizados na legislação do Imposto de Renda.**

(...)

36. Com a edição das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, o legislador infraconstitucional elencou vários elementos que como regra integram cadeias produtivas, considerando-os, de forma expressa, como ensejadores de créditos de PIS e COFINS, dentro da sistemática da não-cumulatividade. **Há, pois, itens dentro do processo produtivo cuja indispensabilidade material os faz essenciais ou relevantes, de forma que a atividade-fim da empresa não é possível de ser mantida sem a presença deles, existindo outros cuja essencialidade decorre por imposição legal, não se podendo conceber a realização da atividade produtiva em descumprimento do comando legal. São itens que, se hipoteticamente subtraídos, não obstante não impeçam a consecução dos objetivos da empresa, são exigidos pela lei, devendo, assim, ser considerados insumos.**

(...)

38. **Não devem ser consideradas insumos as despesas com as quais a empresa precisa arcar para o exercício das suas atividades que não estejam intrinsecamente relacionadas ao exercício de sua atividade-fim e que seriam mero custo operacional.** Isso porque há bens e serviços que possuem papel importante para as atividades da empresa, inclusive para obtenção de vantagem concorrencial, **mas cujo nexo de causalidade não está atrelado à sua atividade precípua, ou seja, ao processo produtivo relacionado ao produto ou serviço.**

39. Vale dizer que embora a decisão do STJ não tenha discutido especificamente sobre as atividades realizadas pela empresa que ensejariam a existência de insumos para fins de creditamento, na medida em que a tese firmada refere-se apenas à atividade econômica do contribuinte, é certo, a partir dos fundamentos constantes no Acórdão, que somente haveria insumos nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços. **Desse modo, é inegável que inexistem insumos em atividades administrativas, jurídicas, contábeis, comerciais, ainda que realizadas pelo contribuinte, se tais atividades não configurarem a sua atividade-fim.**

(...)

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço. Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. **Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.**

(...)

50. Outro aspecto que pode ser destacado na decisão do STJ é que, ao **entender que insumo é um conceito jurídico indeterminado, permitiu-se uma conceituação diferenciada, de modo que é possível que seja adotada definição diferente a depender da situação**, o que não configuraria confusão, diferentemente do que alegava o contribuinte no Recurso Especial.

51. O STJ entendeu que deve ser analisado, **casuisticamente**, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou relevante para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa. Vale ressaltar que o

STJ não adentrou em tal análise casuística já que seria incompatível com a via especial.

52. Determinou-se, pois, o retorno dos autos, para que observadas as balizas estabelecidas no julgado, fosse apreciada a possibilidade de dedução dos créditos relativos aos custos e despesas pleiteados pelo contribuinte à luz do objeto social daquela empresa, ressaltando-se as limitações do exame na via mandamental, considerando as restrições atinentes aos aspectos probatórios.

(...)

Analisando o caso concreto apreciado pelo STJ no RESP 1.221.170/PR, observa-se que estava em discussão os seguintes itens que a recorrente, uma empresa do ramo de alimentos, mais especificamente, avicultura, pleiteava: " 'Custos Gerais de Fabricação' (água, combustíveis, gastos com veículos, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção EPI, materiais de limpeza, ferramentas, seguros, viagens e conduções) e 'Despesas Gerais Comerciais' (combustíveis, comissão de vendas a representantes, gastos com veículos, viagens e conduções, **frete**, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone, comissões)".

Ressalte-se que referido acórdão reconheceu a possibilidade de ser possível o creditamento somente em relação aos seguintes itens: água, combustíveis e lubrificantes, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção EPI e materiais de limpeza. De plano percebe-se que o acórdão, apesar de aparentemente ter reconhecido um conceito de insumos bastante amplo ao adotar termos não muito objetivos, como essencialidade ou relevância, afastou a possibilidade de creditamento de todas as despesas gerais comerciais, aí incluídas **despesas de frete e outras que se poderiam acreditar relevantes ou essenciais.**

Anote ainda que, mesmo para os itens teoricamente aceitos, devolveu-se para que o Tribunal recorrido avaliasse a sua essencialidade ou relevância, à luz da atividade produtiva exercida pelo recorrente.

Assim, uma conclusão inequívoca que penso poder ser aplicada é que não é cabível o entendimento muito aventado pelos contribuintes e por alguns doutrinadores, de que todos os custos e despesas operacionais seriam possíveis de creditamento.

De forma, que doravante, à luz do que foi decidido pelo STJ no RESP 1.221.170/PR, adotarei o critério da relevância e da essencialidade sempre indagando a aplicação do insumo ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços. Por exemplo, por mais

relevantes que possam ser na atividade econômica do contribuinte, **as despesas de cunho nitidamente administrativo e/ou comercial não perfazem o conceito de insumos definidos pelo STJ**. Da mesma forma, demais despesas relevantes consumidas antes de iniciado ou após encerrado o ciclo de produção ou da prestação de serviços.

A legislação do PIS e da Cofins, no regime não-cumulativo, prevê os seguintes tipos de créditos que podem ser aqui aplicados:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

(...)

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

(...)

Importante destacar as conclusões constantes do Parecer Normativo RFB nº 5, de 17/12/2018, a respeito dos critérios da essencialidade e relevância, das quais concordo, com destaques apostos por mim, em relação aos itens a e b:

(...)

19. Prosseguindo, verifica-se que a tese acordada pela maioria dos Ministros foi aquela apresentada inicialmente pela Ministra Regina Helena Costa, segundo a qual o conceito de insumos na legislação das contribuições deve ser identificado "segundo os critérios da essencialidade ou relevância", explanados da seguinte maneira por ela própria (conforme transcrito acima):

a) o "critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço":

a.1) "constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço";

a.2) "ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência";

b) já o critério da relevância "é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja":

b.1) "pelas singularidades de cada cadeia produtiva";

b.2) "por imposição legal".

20. Portanto, a tese acordada afirma que são insumos bens e serviços que compõem o processo de produção de bem destinado à venda ou de prestação de serviço a terceiros, tanto os que são essenciais a tais atividades (elementos estruturais e inseparáveis do processo) quanto os que, mesmo não sendo essenciais, integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal.

(...)

Com o conceito de insumos acima alinhavado passemos então à análise do caso concreto, suscitado no recurso especial.

Serviços de prospecção, sondagem e geologia

O acórdão recorrido reconheceu o direito ao crédito sobre estes serviços entendendo que são pertinentes e integrantes do processo produtivo do contribuinte. Após fazer uma análise do processo produtivo, chegou à seguinte conclusão:

(...)

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.

(...)

O recurso especial da Fazenda Nacional não contesta esta afirmação. Somente defende um conceito de insumos restrito vindo da legislação do IPI, entendimento que já está amplamente superado, conforme vimos acima na definição do conceito de insumos.

Nessa perspectiva, nego provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Recurso especial do contribuinte

O recurso especial do contribuinte é tempestivo, devendo ser verificado quanto ao atendimento dos demais pressupostos regimentais ao seu conhecimento.

Embora tenha concordado e assinado o despacho de admissibilidade do recurso especial, em nova análise concluí que ele não deve ser conhecido em relação às seguintes matérias: a) direito de tomada de créditos sobre combustíveis e lubrificantes, b) direito ao crédito

sobre gastos com serviços portuários, e c) direito ao crédito sobre correias transportadoras e roletes.

Direito de tomada de créditos sobre combustíveis e lubrificantes

No Acórdão recorrido, verifica-se que o colegiado reconheceu que existe previsão legal para o aproveitamento do crédito em relação à aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizados no processo produtivo. Contudo, o direito a esse crédito foi negado porque lubrificantes e combustíveis não estão sujeitos ao pagamento da contribuição (regime monofásico). Além disso, não estaria comprovado nos autos que os lubrificantes foram empregados diretamente no processo produtivo. Essa constatação pode ser verificada da leitura do voto, com destaques para os seguintes trechos abaixo transcritos:

(...)

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.

(...)

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 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:

(...)

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.

(...)

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.

(...)

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.

(...)

Observe-se que nos dois itens o direito ao crédito foi negado em razão também de deficiência probatória. Abordaram-se questões de direito e, superado o direito, os fatos não estão comprovados. Conclui-se que foram duas as razões de decidir.

Há um equívoco no despacho de admissibilidade quando fala que há semelhança fática entre o acórdão recorrido e o paradigma. No presente caso, os fatos geradores são do 1º trimestre/2010, e estamos lidando com uma das maiores mineradoras do mundo, com processo produtivo altamente complexo, sendo que no acórdão paradigma n.º 9303-004.175, além da recorrente ser uma madeireira, os fatos geradores são do 2º trimestre de 2005, impossível comparar os elementos de prova daquele com os aqui apresentados. Pelas mesmas razões não há como comparar com o acórdão paradigma n.º 203-12.902, que é recurso de uma indústria de couro com fatos geradores do 2º trimestre/2004.

Nesse sentido transcrevo trecho do voto da ilustre conselheira Vanessa Marini Cecconello, proferido no acórdão n.º 9303-007806, em sessão de julgamento realizada em 12/12/2018:

(...)

Assentando-se a decisão em mais de um fundamento, sendo eles autônomos entre si para a manutenção do julgado, é necessário que a parte se insurja quanto a todos eles para que tenha prosseguimento o recurso especial. Nesse sentido é a Súmula do STF n.º 283: "É inadmissível o recurso extraordinário, quando a decisão recorrida

assenta em mais de um fundamento suficiente e o recurso não abrange todos eles".

(...)

Portanto o recurso especial do contribuinte não deve ser conhecido nesta matéria.

Direito ao crédito sobre correias transportadoras e roletes

Adoto as mesmas razões contidas na matéria anterior para não conhecer do recurso especial nesta matéria. Veja como o acórdão recorrido negou referido crédito:

(...)

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 3403002.648, 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.

(...)

De sua leitura, evidente que existe a mesma questão probatória analisada no item anterior. Mas não é somente isso. O despacho de admissibilidade considerou que o acórdão paradigma nº 9303-005.457 havia apresentado decisão divergente. Mas para que haja divergência, sobretudo quando o elemento probatório está implícito, os fatos analisados têm que

ser pelo menos muito parecidos. Pois bem, o acórdão recorrido analisou a possibilidade de créditos sobre correias transportadoras e roletes. Veja como o acórdão recorrido definiu o uso das correias:

(...)

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.

(...)

Agora veja o pequeno trecho do acórdão paradigma n.º 9303-005.457 em que tal matéria foi abordada:

(...)

Vê-se, assim, inegável que a lona e a correia são indispensáveis/essenciais a atividade do sujeito passivo – **eis que transportam as bolachas, biscoitos** que estão sendo industrializados.

(...)

Não dá para comparar elementos tão díspares, essencialmente se houver necessidade de avaliar sua vida útil ou os requisitos para ativação obrigatória.

Concluo assim, que nesta matéria, o recurso especial do contribuinte não deve ser conhecido.

Direito ao crédito sobre gastos com serviços portuários

Para esta matéria foram apresentados dois acórdãos paradigmas; 3402-002525 e 9303-001035. A respeito do acórdão paradigma n.º 9303-001035, assim se manifestou o despacho de admissibilidade:

(...)

Por seu turno, o segundo paradigma desta matéria, **Acórdão 9303-01.035, nada decidiu sobre crédito relativo a serviços portuários**. As únicas matérias decididas pela CSRF no referido julgado foram o direito ao crédito sobre aquisição de combustíveis e lubrificantes e ao crédito com despesas de remoção de resíduos, conforme deixa claro o seguinte excerto:

(...)

Portanto, o próprio despacho de admissibilidade do recurso não acolheu este acórdão como paradigma da divergência. Porém, concluiu que a divergência estava perfeitamente caracterizada por meio do acórdão paradigma nº 3402-002525. Ocorre que esse paradigma foi proferido pela mesma turma de julgamento do acórdão recorrido. Vejamos:

Acórdão recorrido: 3402-002.663 sessão de julgamento 24/02/2015

Acórdão paradigma: 3402-002.525 sessão de julgamento 15/10/2014.

Assim dispõe o art. 67 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária **interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.**

(...)

§ 2º Para efeito da aplicação do **caput**, entende-se que todas as Turmas e Câmaras dos Conselhos de Contribuintes ou do CARF são distintas das Turmas e Câmaras **instituídas a partir do presente Regimento Interno.**

A exceção contida no § 2º, acima transcrito, não é aplicável ao presente caso, pois ambos acórdãos foram proferidos antes da vigência do atual regimento.

Assim, não é possível o conhecimento do recurso especial nesta matéria.

Mérito

Possibilidade de juntar documentos posteriormente à apresentação da impugnação

O acórdão recorrido considerou precluído o direito de se apresentar novos elementos de prova após a manifestação de inconformidade, sem que o contribuinte tenha demonstrado que tenha ocorrido uma das hipóteses previstas no § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972. Transcrevo abaixo trecho do voto:

(...)

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.

(...)

A controvérsia gira em torno da necessidade ou não da Turma Julgadora *a quo* analisar, no julgamento, Laudo Técnico apresentado pelo contribuinte pouco tempo antes da data da realização da sessão de julgamento.

Importante então relembrar os fatos processuais ocorridos nos presentes autos.

Em 26/04/2012, lavrou-se termo de início de ação fiscal, com ciência pessoal na mesma data, cujo procedimento de fiscalização visava conferir os pedidos de ressarcimento efetuados pelo contribuinte relativos ao 1º trimestre/2008 ao 4º trimestre/2010. O Despacho Decisório que deferiu parcialmente o pedido do contribuinte foi cientificado ao contribuinte em 08/10/2013 – e-fl 11041. Em 22/10/2013, apresentou sua manifestação de inconformidade quanto ao indeferimento parcial dos créditos. Em 16/06/2014 o contribuinte tomou ciência do acórdão de manifestação de inconformidade. Apresentou seu recurso voluntário em 14/07/2014. Somente em 27/11/2014 solicitou a juntada do referido laudo técnico. O acórdão recorrido foi julgado em sessão de 24/02/2015.

Ressalto que, como se trata de pedido de ressarcimento, ainda mais de quantia tão vultosa, relativo a uma empresa de renome mundial, cujo ônus de comprovação é do contribuinte, relativos a fatos geradores de 2010, se esse laudo é tão imprescindível penso ser inconcebível ter sido providenciado em data tão distante dos períodos de apuração.

Não há qualquer reparo a ser feito no acórdão recorrido. Pela cronologia dos fatos, acima especificados, é evidente a intempestividade da apresentação do referido Laudo Técnico, transbordando todos os limites do bom senso a respeito dos prazos processuais. Incabível o argumento de que a falta de sua análise resulta em cerceamento do amplo direito de defesa. A seguir nessa linha de raciocínio, doravante este colegiado teria que admitir os chamados memoriais de julgamento como elementos complementares de defesa que passariam a ser obrigatoriamente conhecidos e enfrentados. Vejamos o que diz o Decreto nº 70.235/72 a respeito do prazo para apresentação dos elementos de prova:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

(...)

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

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

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

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

(...)

Não consigo vislumbrar em qual dos itens do § 4º do art. 16 do PAF o contribuinte encaixa-se. Além do mais, o dispositivo legal trata de prazo para apresentação de provas documentais e não de argumentos de defesa. Na verdade Laudo Técnico pode até facilitar o entendimento ou a validade de determinada prova, mas jamais a substituirá.

Entendo que até é possível a admissão de elementos de prova apresentadas além do prazo legal em nome dos princípios da verdade material e do amplo direito de defesa. Mas somente naquelas situações em que a prova extemporânea é muito contundente e não deixa margens a dúvidas quanto ao direito alegado.

Não se trata do caso dos presentes autos. Estamos a falar, não de provas cabais, contundentes, esclarecedoras da verdade, mas de mero parecer lavrado no interesse do recorrente.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso especial apresentado pelo contribuinte, nesta matéria.

As demais matérias apresentadas pelo contribuinte diz respeito ao conceito de insumos, o qual já foi completamente delineado anteriormente no presente voto e aqui será utilizado.

Crédito sobre serviços de manutenção de bens ativados

Reconheço que nesta matéria, poderia se alegar o não conhecimento do recurso

especial pelas mesmas razões atinentes a prova pelas quais parte do recurso não foi conhecido. Porém no acórdão paradigma nº 3201-001806, foram admitidos créditos de serviços de manutenção sem efetuar qualquer questionamento sobre sua ativação obrigatória.

Porém, entendo que a decisão proferida no acórdão paradigma foi no mínimo incompleta. Pois decorre da própria lei que a aquisição de bens e serviços destinados à manutenção de máquinas e equipamentos só geram direito ao crédito, caso não sejam de ativação obrigatória. Portanto, está correto o acórdão recorrido que assim decidiu:

(...)

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.

Portanto, há que se negar provimento quanto a esse item.

Gastos incorridos no transporte interno de produtos desde a mina até o escoamento da produção

A discussão aqui estabelecida é referente à possibilidade de se tomar créditos em relação às despesas de transporte, arcadas pelo próprio contribuinte, de seu produto acabado da mina até o porto de embarque. Importante destacar que não estamos falando de despesas de fretes na operação de venda, as quais têm previsão legal de creditamento prevista no inc. IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

Entendo que as despesas de transporte, e até mesmo as despesas com fretes, efetuadas após o encerramento do processo produtivo, por óbvio, não são insumos da produção e, portanto não existe previsão legal para o seu creditamento.

Conclusão:

- 1) Voto por conhecer e negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional;
- 2) Voto por conhecer parcialmente o recurso especial do contribuinte, somente nas matérias: possibilidade de juntar documentos posteriormente à apresentação da impugnação; crédito sobre serviços de manutenção de bens ativados; e sobre gastos incorridos no transporte interno de produtos desde a mina até o escoamento da produção. Na parte conhecida, voto por negar provimento.

(documento assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal