



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

Processo n° 16682.720441/2012-81
Recurso n° 16.682.720441201281 Voluntário
Acórdão n° **3402-002.669 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 24 de fevereiro de 2015
Matéria PIS - NÃO CUMULATIVIDADE - PEDIDO DE RESSARCIMENTO -
 DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO
Recorrente VALE S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.
 Insumos, para fins de creditamento da contribuição social não cumulativa, são todos aqueles bens e serviços que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, que sejam neles empregados direta ou indiretamente.

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. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO.

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 a depreciação de locomotivas, vagões, dormentes ferroviários, caminhões e barcos, aos custos

com energia elétrica; o Conselheiro Francisco Mauricio Rabelo de Albuquerque Silva que reconheceu crédito referente ao combustível e lubrificantes, aos custos com a depreciação de locomotivas, vagões, dormentes ferroviários, caminhões e barcos, aos custos com energia elétrica; o Conselheiro Fernando Luiz da Gama D'Eça que reconheceu crédito aos custos com a depreciação de locomotivas, vagões, dormentes ferroviários, caminhões e barcos, aos custos com energia elétrica; a Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula (relatora) que não reconheceu direito ao crédito dos serviços de prospecção e sondagem, aos custos com a depreciação de caminhões *off road*. Designado conselheiro Alexandre Kern para redigir o voto vencedor quanto às matérias em que a relatora fora vencida. Fez sustentação oral a Dr^a Carla de Lourdes Gonçalves OAB/SP nº 137881

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho – Presidente

(assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula - Relatora

(assinado digitalmente)

Alexandre Kern – Redator designado

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

Relatório

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento de crédito de PIS/Pasep não cumulativo - Exportação PER/DCOMP nº **42217.30665.211211.1.1.08-0299**, de 21/12/2011, nos termos do artigo 5º, I e § 2º, da Lei 10.637/2002, relativo ao **4º Trimestre/2010**, no montante de R\$ 48.985.487,56, cumulado com as Declarações de Compensação - Dcomp's nºs 21481.54733.240212.1.3.08-7032, 08028.29542.261212.1.7.08-1441, 00761.83986.240212.1.3.08-6325, 02720.91818.261212.1.7.08-0805 24948.44770.270912.1.3.08-5800 e 32493.92825.261212.1.7.08-5388.

A Delegacia Especial de Maiores Contribuintes no Rio de Janeiro (Demac/RJO), após a análise do pleito da contribuinte decidiu:

1) *Deferir parcialmente o pedido de ressarcimento, PER n.º 42217.30665.211211.1.1.08-0299, reconhecendo o direito creditório, R\$ 14.039.287,81, referente créditos de Pis-exportação vinculados a receitas de exportação apurados no 4º trimestre de 2010;*

2) *Homologar parcialmente a DCOMP n.º 21481.54733.240212.1.3.08-7032;*

3) *Não Homologar a(s) DCOMP n.º 00761.83986.240212.1.3.08-6325 e 24948.44770.270912.1.3.08-5800;*

4) *Determinar a cobrança do(s) débito(s) a seguir relacionado(s). [relativos ao processo nº 16682-720.454/2012-51]*

(...)

Por retratar os fatos que sucederam no presente processo até a apresentação da Manifestação de Inconformidade, transcreve-se abaixo o relatório da decisão recorrida:

(...)

A DEMAC/RJO emitiu Parecer Conclusivo nº 213/2013 e Despacho Decisório que reconheceu parcialmente o direito creditório de R\$ 14.039.287,81 e homologou parcialmente as Declarações de Compensação até o montante reconhecido.

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

- Descrever o seu processo produtivo, identificando neste os bens e os serviços utilizados como insumos;
- Apresentar planilha com os Percentuais de Rateio utilizados em cada mês dos anos de 2008 a 2010 para determinar os créditos referentes ao Mercado Interno e às Exportações, bem como as correspondentes memórias de cálculo que determinaram os referidos percentuais;
- Apresentar Memórias de Cálculo trimestrais referentes a cada linha das fichas de apuração de créditos informados nos Dacon que serviram de base para os Pedidos de Ressarcimento em análise.

As informações solicitadas foram apresentadas por intermédio de arquivos digitais referentes às planilhas eletrônicas com os percentuais de rateio e às memórias de cálculo anuais correspondentes a cada linha das fichas de apuração do PIS e da Cofins não cumulativos informados em DACON.

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

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

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

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

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

Através da Intimação II, a fiscalizada foi intimada a apresentar:

1) planilha especificando despesas de armazenagem e frete na operação de venda; 2) ajuste da planilha referente aos créditos de serviços utilizados como insumo; e 3) notas fiscais relativas a despesas de contraprestação de arrendamento mercantil.

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

As solicitações do Fisco foram atendidas pela fiscalizada.

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

i) as planilhas juntas consolidam mais de 1.200 mil registros;

ii) grande parte da descrição dos produtos é codificada ou insuficiente para identificação de sua utilização;

iii) no referido período a empresa utilizou mais de 107.000 (oitenta e oito mil) descrições diferentes;

iv) a contribuinte informou o Código Fiscal de Operações e Prestações - CFOP, mas não informou a Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM vinculadas às aquisições, seja nas planilhas entregues à Fiscalização, seja nos arquivos digitais transmitidos;

v) também não foi informado conta contábil ou qualquer referência de centro de custo para as mercadorias adquiridas.

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

Quanto a esse critério de aferição da natureza dos bens, menciona: que, por intermédio do Manual de Tomada de Créditos fornecido pela empresa, constata-se que a metodologia adotada pela empresa para apurar créditos do mercado interno utiliza o CFOP como parâmetro de classificação das aquisições; verifica-se a partir da ação fiscal desenvolvida para apreciar os

pedidos de ressarcimento de créditos de COFINS-Exportação referentes ao 4º trimestre de 2004 e a todos os trimestres de 2005, a própria empresa, ao ser solicitada a comprovar seus créditos, apresentou planilhas que dividia os valores em dispêndios utilizados na industrialização e despesas de uso e consumo, as quais possuem CFOP distintos.

Informa que no Termo de Intimação I, foi solicitada à contribuinte a apresentação de planilha discriminando as aquisições de bens e materiais de uso e consumo. Entretanto, a contribuinte não apresentou a planilha solicitada, informando que as aquisições de bens e materiais já haviam sido incluídas nos arquivos digitais transmitidos à Administração Fazendária e frisando que o conceito de uso e consumo, na ótica da legislação do ICMS e/ou do IPI, corresponde às notas fiscais escrituradas sob os CFOP 1556 e 2556.

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

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

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

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

O direito ao crédito do Pis/Cofins na importação pela aquisição de insumos, só surge com o efetivo pagamento das referidas contribuições, conforme preceitua o artigo 15, § 6º da Lei 10.865/2004 e, por sua vez, a contribuição na importação só é devida após a ocorrência de seu fato gerador, “a entrada da mercadoria em território nacional”. Preceitua o Decreto 6.759/2009, artigo 73, inciso I, que - no caso de Despacho Aduaneiro de Consumo, que é o caso de insumos a serem aplicados no processo produtivo ou na prestação de serviços - a entrada da mercadoria em território nacional (aduanheiro), ocorre na data do registro da Declaração de Importação (DI).

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

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

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

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

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

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

Entretanto, no que diz respeito aos mencionados serviços vinculados a atividade de logística ferroviária ou portuária, cabe ressaltar que foi aceita a parte dos créditos relativa às receitas que a empresa obtém com a venda destes serviços. Para tanto, foi efetuada uma apuração proporcional dos créditos, ou seja, a partir dos totais mensais de rendimentos auferidos pela

contribuinte e dos totais de receita com serviços ferroviários e portuários, foi elaborada planilha com os percentuais e os respectivos créditos das atividades desenvolvidas pela empresa(fl. 10.978/10.983).

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

Considerando os processos produtivos da Vale S/A, o traslado de minério de ferro das minas para pátios de carga e descarga, para industrialização ou para escoamento configura transporte interno, o qual não gera créditos na sistemática do PIS/Cofins não-cumulativo.

Os serviços de manutenção em telecomunicação também não se subsumem em serviços que possam ser considerados insumos “aplicados ou consumidos” na fabricação. Os entendimentos expostos aplicam-se às demais aquisições relacionadas, motivo pelo qual os correspondentes valores devem ser desconsiderados no computo dos créditos da Cofins não-cumulativa.

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

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

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

*Em relação ao créditos **Sobre Bens do Ativo Imobilizado** foram glosados os valores referentes a equipamentos e máquinas que não são utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, nas hipóteses previstas na legislação, dentre os quais: locomotivas; vagões de transporte de minério de*

ferro; dormentes ferroviários; caminhões; barcos de alumínio; Notebooks; mobiliário; livros; material de escritório e etc.

*A autoridade fiscal coloca que o traslado do minério produzido pela VALE S/A e efetuado pelas suas ferrovias não se confundem com a produção do referido produto, mas trata-se de serviço auxiliar executado em momento posterior, no escoamento e na distribuição do que foi produzido. Menciona que a própria empresa, em seu site na internet afirma que suas ferrovias fazem parte de uma grande **infraestrutura logística** para assegurar o escoamento de sua produção com agilidade e eficiência (fl. 10.977). Acrescenta que o mesmo entendimento para os equipamentos ferroviários aplica-se às outras aquisições relacionadas – caminhões, barcos, equipamentos de informática, mobiliário, equipamentos médicos e etc.*

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

Ainda em relação ao Mercado Interno, observou-se a tomada de crédito de itens de notas fiscais, nas quais o fornecedor indicou no campo observações a existência de suspensão na operação de venda, ou então, indicou tratar-se de operação não sujeita ao pagamento das contribuições através do código de situação tributária (CST 07 – Operação Isenta; CST 08 – operação sem incidência do Pis/Cofins; CST 09 - Operação Suspensa).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Os serviços de telecomunicação também constituem em atividade essencial relativamente à produção de minério de ferro. Como já dito no que diz respeito à exploração em Carajás, os vagões viajam guiados por uma locomotiva por 30 horas em

localidades ermas e carentes de comunicação. Esta comunicação é realizada exclusivamente por rádios e tem por objetivo identificar as diversas locomotivas que trafegam ao mesmo tempo e evitar que acidentes ocorram.

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

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

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

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

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

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

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

Transcreve Acórdãos do CARF e do STJ para embasar seu pleito.

*A recorrente defende os créditos relacionados aos **Bens do Ativo Imobilizado**, remetendo a tudo o que disse acerca do creditamento referente aos bens de uso e consumo e serviços. Aduz que as locomotivas, vagões, dormentes ferroviários, caminhões, barcos, entre outros bens, a despeito de não se incorporarem ao processo produtivo dele são parte indissociável,*

sem os quais não seria possível a extração do minério de ferro e outros minerais.

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

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

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

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

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

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

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

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

Por fim, a recorrente defende que a decisão proferida não deve prevalecer na parte em que não acolhe as declarações retificadoras apresentadas após a lavratura do Termo de Início

de Ação Fiscal. Defende que, dada a complexidade de sua atividade e a grande quantidade de créditos gerados, é absolutamente normal que algumas declarações sejam objeto de retificação. Acrescenta que, ademais o Fiscal, ao analisar as planilhas do direito creditório o fez comparando-as já com as declarações retificadoras, de modo que nada restou alterado após a análise da autoridade administrativa. Requer que sejam aceitas as declarações retificadoras por ela transmitidas.

Ao final, a recorrente pugna pelo acolhimento de seus argumentos de defesa, ela realização de perícia e produção de todas as provas em direito admitidas, inclusive ajuntada de novos documentos.

Mediante o Acórdão nº **12-64.467**, da 17ª Turma da DRJ/RJ1, de 03 de abril de 2014, por unanimidade de votos, foi julgada **improcedente** a manifestação de inconformidade, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

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: 01/10/2010 a 31/12/2010

DILIGÊNCIA. PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

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

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

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

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

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.

A empresa autuada foi regularmente notificada da decisão de primeira instância, por meio eletrônico, mediante consulta do arquivo correspondente no sistema e-processo efetuada em 06/08/2014.

Em 04/09/2014, a contribuinte apresentou suas razões de defesa no Recurso Voluntário ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), sintetizadas a seguir:

DA NECESSIDADE DE PROVA PERICIAL

O direito creditório da Recorrente foi indeferido pelo fato de que não havia pleno conhecimento do seu processo produtivo por parte do DD. Fiscal, a despeito da documentação apresentada. Assim, a realização da perícia estancaria qualquer dúvida que

restasse acerca do seu processo produtivo, bem como demonstraria de que forma cada produto ou serviço nele estaria inserido, em consonância ao princípio da verdade material.

O processo produtivo da Recorrente é extremamente complexo, se desenvolvendo em diversas etapas indissociáveis. Nesse sentido foi que oportunizou uma visita *in loco* para que o fiscal autuante pudesse tomar conhecimento dessa imensa escala. Pelo que se verifica que a Recorrente, em momento algum, ficou inerte perante a referida fiscalização. Além do pleito para que fosse realizada esta visita, foram fornecidos todos os documentos necessários para a comprovação do seu direito creditório.

Assim, o indeferimento da prova pericial do julgador de primeira instância não deve prevalecer, eis que a Recorrente trabalhou de forma efetiva e proativa no sentido de apresentar inúmeros documentos acerca da complexidade de seu processo produtivo.

Pelos quesitos que foram formulados, constata-se que, em hipótese alguma, a Recorrente pretendia que o perito substituísse os trabalhos efetuados pelo auditor fiscal. Pelo contrário, tais quesitos foram elaborados com o condão de se buscar a verdade real do caso, no sentido de verificar se, de fato, os insumos apontados pela Recorrente são hábeis a ensejar créditos de PIS e Cofins. A jurisprudência do CARF tem aceitado a produção de prova pericial mesmo quando se trata de mera perícia contábil (acórdão 3101-00.472).

DO ÔNUS DA PROVA

D. Julgador entendeu que a ora Recorrente supostamente não teria se desincumbido do seu ônus de prova, contudo não é isso que, de fato, se verifica, eis que, por ocasião da manifestação de inconformidade, juntou aos autos diversos documentos, os quais corroboravam e comprovavam as suas alegações deduzidas naquela defesa.

Todas as suas assertivas se fundamentaram em documentação legítima acostada, tais como: dois laudos exemplificativos (lubrificantes e correia transportadora), notas fiscais de aquisição dos bens, bem como a descrição do seu processo produtivo (Projeto Carajás e demais).

DO DIREITO AOS CRÉDITOS DE PIS - CONCEITO DE INSUMO PREVALENTE NOS TRIBUNAIS ADMINISTRATIVOS

A decisão da qual se recorre fundamentou-se supostamente nos conceitos trazidos pelos artigos 3º da Lei 10.637/2002 e 10.833/2003, bem como nos arts. 66 da IN SRF e 8º da IN SRF 404/2004. No entanto, além de inexistirem bases legais que autorizem a desconsideração da jurisprudência administrativa, não se deve olvidar que essas instruções normativas não podem inovar no ordenamento jurídico de modo a restringir o conceito de insumo.

Mas ainda que não bastasse o fato de que o conceito trazido por estas Instruções Normativas não poder ser considerado, vez que vai de encontro à própria sistemática na não cumulatividade do PIS/COFINS, não há dúvidas de que a assertiva deduzida na r. decisão no sentido de que não seria possível a adoção do entendimento perfilhado pela atual e dominante jurisprudência é totalmente descabida.

Ainda que a jurisprudência não possua efeito vinculante, ela tem o condão de demonstrar o atual entendimento de um determinado órgão, bem como uniformizar a matéria

tratada nessas decisões, de modo a aplicá-la aos casos similares. A jurisprudência apresentada pela Recorrente representa, de fato, o atual e dominante entendimento deste Conselho, não havendo motivos justifiquem o seu afastamento.

Do mesmo modo que as instruções normativas se enquadram no conceito de norma complementar, prevista no artigo 100 do CTN, a jurisprudência também pode ser assim equiparada. Isso pois, nos termos do artigo 100, III, do CTN, consideram-se norma complementar as práticas reiteradamente observadas pela autoridade administrativa.

Conforme jurisprudência citada do Carf, quando se está diante de um processo produtivo que é marcado por diversas etapas, o conceito de insumos, para fins de creditamento do PIS e da COFINS sob a sistemática da não cumulatividade, deve ser interpretado como sendo todos aqueles bens e serviços utilizados em todas essas etapas.

Nesse sentido há ainda inúmeras decisões exaradas pelo CARF, dentre elas, o acórdão 930301.740, de relatoria da Conselheira Nanei Gama, que assevera que "os dispêndios, denominados insumos, dedutíveis da Cofins não cumulativa, são todos aqueles relacionados diretamente com a produção do contribuinte e que participem, afetem, o universo das receitas tributáveis pela referida contribuição social".

Portanto, esse conceito de insumos aplica-se integralmente aos bens, serviços e ativos glosados em relação à Recorrente, eis que o óleo combustível, as partes e peças, serviços como de sondagens, serviços de logística, pesquisas, prospecção e sondagens, manutenção de equipamentos ferroviários, telecomunicações e manutenção de embarcações, como locomotivas, vagões de transporte de minério de ferro, dormentes ferroviários, caminhões fora de estrada, barcos de alumínio são bens e serviços que têm plena pertinência com o processo produtivo, assim como são inerentes ao referido processo e contribuem decisivamente para o mesmo.

Nesse linha também está o Acórdão nº 3803-003.749, do CARF, 3ª Seção, publicado em 08/04/2013.

Assim, o conceito de insumo, em consonância com a hodierna jurisprudência do CARF, consiste nos bens e serviços que, a despeito de não serem consumidos durante o processo produtivo, estão a ele intrinsecamente relacionados, tratando-se, assim, de um conceito próprio, específico.

A par disso, está ainda a recorrente convencida que o conceito de insumo que deveria ser adotado para fins de creditamento das contribuições não cumulativas seria o imposto sobre a renda, notadamente o conceito de custos e despesas operacionais para os fins e efeitos do imposto sobre a renda, previstos nos artigos 290 e 299, ambos do Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/99).

Assim, como ocorre no imposto sobre a renda, todos os custos e despesas necessários à produção de receita da pessoa jurídica devem a ela ser contrapostos, para fins de determinação da base de cálculo das aludidas contribuições, conforme já decidido no Acórdão 3202-00.226 (Relator Conselheiro Gilberto de Castro Moreira Júnior) e no Acórdão nº 203.12741 (Relator Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis). Também no Poder Judiciário há precedentes nessa linha.

Mas, ainda que se propugnasse que o conceito de insumos que deveria prevalecer no caso em questão seria o do IPI, igualmente a Recorrente faria jus aos créditos a título de insumos. Isto porque todos os bens e serviços adrede consignados são partes

integrantes e indissociáveis do seu processo produtivo. Não se pode falar na extração mineral sem a utilização de óleo combustível e lubrificante; de peças, como correias; de serviços, como sondagens, logísticas e transporte; bem assim as locomotivas e vagões por ela utilizados.

Observe-se, por oportuno, que o laudo anexo (doc. 04 da manifestação de inconformidade) estabelece a relação intrínseca e necessária dos insumos da Recorrente. A título exemplificativo, observa-se na página 04 que os óleos lubrificantes são utilizados durante todo o tempo na operação destes equipamentos e tem como função principal a lubrificação de partes metálicas dos equipamentos. Também são utilizados em circuitos hidráulicos dos caminhões fora de estrada e motoniveladoras. Na página 11 resta comprovado que os óleos lubrificantes fazem parte da linha de produção, estando ligados diretamente à atividade de extração, movimentação, beneficiamento, concentração e transporte do minério, uma vez que determinam o bom funcionamento das engrenagens, equipamentos e máquinas, sem os quais a produção não pode operar, além de garantir a seguridade de operação e qualidade no padrão atingido.

Já a correia transportadora consiste em equipamento de superfície cuja função é transportar o minério dos britadores até as linhas que alimentam o circuito de beneficiamento. Elas operam em ambiente extremamente hostil em contato direto com o minério de ferro. Sua superfície fica completamente aderida pelo minério, caracterizando sua deterioração acentuada, exigindo a constante manutenção.

As notas fiscais de aquisição destes bens (doc. 05-A anexo à defesa) igualmente identificam a intrínseca relação com o processo produtivo. Acerca deste ponto, vale ainda mencionar que, diferentemente do que restou consignado na r. decisão, a ora Recorrente apresentou sim notas fiscais que comprovam a aquisição dos insumos que são aplicados em seu processo produtivo, tendo anexado tais documentos em sua manifestação de inconformidade.

Portanto, observa-se que os itens glosados pela fiscalização são parte indissociável do processo produtivo da Recorrente. Assim, ainda que o conceito de insumo utilizado fosse o da legislação do IPI, a Recorrente faria jus aos créditos.

Em síntese, sob a ótica do IR, do CARF ou do IPI, a recorrente faria jus aos créditos pela aquisição dos insumos. De modo que se configura como descabida as assertivas deduzidas na r. decisão para fundamentar a glosa perpetrada. Como exposto, ainda que a jurisprudência do CARF não possua efeitos vinculantes, não há dúvidas que ela demonstra o atual entendimento deste órgão julgador, o qual, em nome da segurança jurídica, não pode ser arbitrariamente desconsiderado.

DA GLOSA REFERENTE AOS INSUMOS

A r. decisão, em breves linhas, consignou que a glosa referente aos créditos apurados diante da aquisição dos produtos classificados nos CFOPs 1407, 1556, 2407 e 2556 deveria ser mantida sob o suposto argumento de que a Recorrente não teria comprovado que estes bens se enquadrariam no conceito de insumo. Todavia, a Recorrente comprovou sim que estes bens se enquadrariam no conceito de insumo, haja vista o atual e dominante entendimento do E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

O seu processo produtivo é bastante complexo. Como exemplo, tome-se o processo produtivo da maior atividade desenvolvida pela Recorrente: o Projeto Carajás. Nesta localidade está instalado um "complexo minerador". Vários equipamentos são utilizados para a

preparação da mineração de lavra como a perfuratriz, a motoniveladora, o caminhão fora de estrada e a escavadeira. Uma vez preparada a mina, uma escavadeira retira o minério ferro e o coloca nos caminhões fora de estrada que possuem 8 metros de altura (o equivalente a um prédio de 3 andares). Os blocos de minério são levados para o britador primário que os reduzem a partículas de 20mm, constituindo-se esta na primeira etapa do beneficiamento do minério de ferro. Esta etapa ainda é realizada dentro da mina.

Uma vez britado o minério, ele é transportado por correias transportadoras até a usina de beneficiamento. A usina possui mais ou menos 85 km de correias sobre as quais o minério de ferro transita. Como mencionado, há uma aderência do minério de ferro sobre as correias, que exigem constante manutenção e troca (vide Laudo - documento nº 04).

A etapa seguinte consiste no peneiramento com 17 linhas de produção, na qual se verifica a produção de três tipos de minério: (i) granulado, com 0,6 a 5 cm de diâmetro, que pode ser jogado diretamente nos altos fornos; (ii) sinter feed, que são partículas com até 0,6 cm de diâmetro e; (iii) pellet feed: pó de minério de ferro que passará por processo de aglomeração para se transformar em pelotas (pelotização). Depois de processado, o minério segue por correias para ser estocado nos pátios em pilhas de até 18 metros de altura.

Depois de estocado, o minério será colocado nos vagões de trem mediante processo minucioso que inclui sua retirada dos pátios, sua recuperação e, na sequência, a colocação nos vagões. Uma vez alocados nos vagões, a viagem de trem durará 30 horas até São Luís no Maranhão. Chegando em São Luís, os vagões são descarregados por meio dos "viradores de vagão", onde todo o vagão é literalmente virado em 180 graus e, seu conteúdo, depositado nos silos para formação de lote, uma vez que são necessários mais de um trem para completar o navio e realizar o embarque.

O processo produtivo da Recorrente não deve ser considerado encerrado, para os fins de creditamento a título de PIS e COFINS, quando se finda o beneficiamento. Isto porque a Recorrente nada faz com as dezenas de toneladas de minério meramente estocadas em pátios na longínqua Carajás. Para que a Recorrente possa efetivamente concluir as atividades por ela realizadas, faz-se necessário o escoamento da produção, no caso em questão, até o Porto de São Luís. Sem este escoamento não há qualquer benefício econômico para a Recorrente.

Assim, dentro do conceito de insumos necessários ao processo produtivo está o óleo combustível utilizado pela Recorrente, bem como as partes e peças adquiridas para a consecução de suas atividades como correias e roletes. 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.

Conforme decidido no Acórdão nº 9303-01.036, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, é cabível o creditamento de combustíveis, lubrificantes e custos com a remoção de resíduos industriais para indústria de couros, painéis, tapetes e estofados. No mesmo sentido foi exarado o Acórdão nº 3401-01.097. Nessas duas decisões, verifica-se que os combustíveis utilizados no maquinário, bem como nos veículos para transporte de insumos ou de sua mão-de-obra, estão diretamente vinculados à fabricação dos bens destinados à venda. Ainda nesse sentido, está o voto prolatado nos autos do processo de nº 11020.720503/2009-20.

Como se vê, a jurisprudência do CARF é assente no sentido de que a vinculação direta ou indireta do insumo no processo produtivo não é elemento determinante

para a apuração de créditos. O que se deve analisar é a essencialidade destes bens para que se possa concluir a produção.

A extração de minério de ferro não se cinge somente às atividades realizadas dentro das minas. Para que a Recorrente possa exercer as atividades para as quais é mundialmente conhecida, necessita retirar o minério de ferro das citadas minas e, para tanto, as correias são essenciais para o transporte do minério de ferro. 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 Recorrente. Situação idêntica se verifica com os demais processos produtivos da empresa (cobre, níquel, manganês, ferro gusa e pelotização).

Impende, ainda, destacar que, em todos os processos produtivos da Recorrente, o óleo combustível e lubrificante é insumo necessário (nos processos produtivos de manganês, níquel, ferro gusa e pelotização do minério de ferro). No que diz respeito às correias, também são utilizadas na extração de cobre.

Assim, todos os bens que direta ou indiretamente contribuam para o processo produtivo devem ser considerados para os fins da não cumulatividade e, conseqüentemente, se verificar a apropriação dos respectivos créditos.

Note-se, por oportuno, que combustíveis e lubrificantes estão expressamente previstos como insumos pelas Leis 10.637/02 e 10.833/03 (art. 3º, II de ambas as leis). E, conforme jurisprudência da 3ª Seção deste Conselho, o combustível é considerado como um insumo vinculado diretamente ao processo produtivo.

Prossegue a recorrente mencionando outros Acórdãos que se coadunam com o seu entendimento, que "Insumo é tudo aquilo que foi usado, empregado, aplicado, gasto, tornado útil, proveitoso, que teve valia ou serviu para alguma finalidade".

Pelo exposto, não há dúvidas de que a assertiva deduzida pela decisão recorrida não merece prosperar, vez que, além de ter sido acostada aos autos documentação, a ora Recorrente comprovou que estes bens são considerados como insumos suscetíveis a gerar crédito de PIS e COFINS.

IMPOSSIBILIDADE DE GLOSA DOS SERVIÇOS UTILIZADOS PELA RECORRENTE

Como já consignado, a Recorrente extrai minério de ferro e outros minerais como níquel, cobre e manganês. No entanto, para que se inicie a extração mineral, é necessária a realização de estudos e pesquisas bem como prospecção e sondagens. Sem a realização destes serviços torna-se absolutamente inviável a realização das suas atividades de extração.

Os serviços de manutenção também são primordiais. Como poderia a Recorrente continuar a exercer suas atividades sem que haja 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? Também a manutenção das embarcações é de fundamental relevo para as atividades perseguidas pela Recorrente, bem assim a manutenção da extensa malha ferroviária por ela utilizada, única via de transporte do minério de ferro, por seu porte representativo.

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

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

Destaque-se que situação análoga à presente foi analisada pelo CARF no Acórdão nº 310101.109 (Relator Conselheiro Tarásio Campello Borges), em relação à indústria de couro. A decisão prolatada permitiu a tomada de créditos referente aos serviços de estufagem de contêineres, embalagens para transporte (como pallets) e ainda em relação aos veículos transportadores.

Outra decisão que merece destaque é a constante do Acórdão nº 3803-003.389, que permitiu à empresa de carvão mineral a apropriação de créditos referentes aos: (i) custos de recuperação ambiental inerentes ao compromisso assumido (TAC); e ii) os custos dos serviços de retificação de motores de vida útil inferior a um ano.

Por fim, não há que se falar em qualquer duplicidade no que diz respeito aos gastos com aluguel. A Recorrente fez corretamente a declaração dos mencionados gastos na DACON, sendo que Fiscal não apontou, quer seja na decisão ou demonstrativos, onde estariam as duplicidades perpetradas. Portanto, não pode prevalecer a referida glosa. Ainda que estas duplicidades não tenham sido a causa ensejadora da glosa, conforme apontado na decisão, como demonstrado, inexistiu qualquer duplicidade.

Portanto, diante de todas as considerações acerca da amplitude do conceito de insumo, das atividades da Recorrente, da essencialidade dos serviços descritos e da farta jurisprudência sobre o tema, a decisão recorrida deve ser reformada para decretar a improcedência da glosa em questão.

DA POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO REFERENTE AOS BENS DO ATIVO IMOBILIZADO

Todas as considerações expostas são cabíveis no que diz respeito ao creditamento referente aos bens de uso e consumo e serviços aplicáveis aos bens do ativo imobilizado. Isto porque, a despeito do que restou pontuado na decisão recorrida, não há como visualizar o processo produtivo da Recorrente sem a aquisição de locomotivas, vagões, dormentes ferroviários, caminhões, barcos, entre outros bens, pois, a despeito de não se incorporarem ao processo produtivo, dele são parte indissociável.

Saliente-se que a possibilidade de creditamento referente aos bens do ativo imobilizado está expressamente prevista no artigo 3º, VI da Lei 10.637/2002, bem como no artigo 3º, VI da Lei 10.833/2003. O mesmo raciocínio se aplica para os bens do ativo imobilizado importados pela Recorrente, os quais foram glosados pelo Fisco. A Recorrente faz plenamente jus aos créditos deles decorrentes.

Desta forma, tendo em vista a extensa jurisprudência dos tribunais administrativos e judiciais sobre o creditamento a título de PIS e COFINS, bem como a

expressa dicção legal, é de rigor que a glosa ora perpetrada não se perpetue, merecendo reforma a decisão recorrida também nesse ponto.

DA POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO DAS DESPESAS DE ENERGIA ELÉTRICA

O fundamento utilizado na decisão recorrida para a glosa de tais créditos de despesas de energia elétrica não encontra sustentação fática e tampouco jurídica. Com efeito, nas operações em questão, o fornecedor registrou, por equívoco, tratar-se de operações de aquisição sem incidência das contribuições para o PIS e a Cofins, quando, em verdade, as operações em questão foram tributadas.

Conforme se verifica dos documentos acostados à manifestação de inconformidade, a fornecedora Eletronorte equivocou-se ao consignar, por meio do código de situação tributária, a suposta não incidência das contribuições, sendo inequívoco o fato de se tratar de operações tributadas. A própria Eletronorte exarou declaração (doc. 09) consignando seu equívoco.

Ainda que se admita que as DANFE's não tenham sido retificadas e/ou canceladas, a verdade material deve imperar *in casu*, e não os aspectos meramente formais.

Sendo certo que a apontada aquisição de energia elétrica foi devidamente tributada, a despeito do erro cometido pela fornecedora Eletronorte, ao emitir a respectiva nota fiscal eletrônica, em respeito ao disposto no artigo 3º, LX da Lei 10637/2002 e art. 3º, II da Lei 10.833/2003, o direito de crédito da ora Recorrente não pode, em hipótese alguma, ser afastado.

DA POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO DO PIS E DA COFINS NA AQUISIÇÃO DE BENS OU SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DESTAS CONTRIBUIÇÕES

O i. Fiscal efetuou a glosa de montantes expressivos de créditos apurados pela Recorrente, sob o argumento de que teriam sido originados de aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições (exportação, alíquota zero, isenção ou não tributação), o que encontraria óbice no art. 3º, §2º, II da Lei 10.637/2002 (PIS) e 3º, §2º, II da Lei 10.637/2002 (Cofins).

Ocorre que a glosa perpetrada pelo fiscal se revela descabida, porquanto eivada de ilegalidade, à medida que desconfigura a técnica da não cumulatividade aplicada ao Pis e à Cofins apurados sob a égide das Leis 10.637/2002 e 10.637/2002. Com efeito, a impossibilidade de creditamento referente a aquisições desoneradas do pagamento das contribuições em tela equivale a mero diferimento do tributo para etapa subsequente da cadeia produtiva, esvaziando-se de sentido o emprego da técnica da não-cumulatividade em patente desvio de finalidade do modelo fiscal adotado nas Leis em comento.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE nº 212.482-2/RS, analisou caso idêntico sob o prisma da não cumulatividade do IPI, concluindo pela possibilidade de creditamento do imposto em aquisições de produtos isentos. Seguindo a mesma linha, o Plenário do STF também consagrou o direito a crédito de IPI na aquisição de insumos tributados à alíquota zero, no julgamento do RE 358.493-6/SC.

De forma que não poderia o fiscal ter glosado os créditos apurados pela Recorrente, advindos de aquisições não oneradas pelo tributo (exportação, alíquota zero, isenção ou não tributação).

Também a glosa dos créditos apurados sobre as compras de mercadoria com fim específico de exportação não deve persistir, pelos mesmos motivos já expostos. É dizer, a desoneração da operação anterior não tem o condão de afastar o direito creditório na operação subsequente.

Ademais o critério utilizado para a glosa (CST) não merece prevalecer, pois apresenta-se contraditório. Conforme se infere das notas fiscais anexadas a sua manifestação de inconformidade (doc. 05-A), que, para o mesmo CST, há notas de produtos tributados e não tributados.

A ora Recorrente tem envidado esforços no sentido de indagar, aos seus fornecedores, acerca da existência da condição de isenção, suspensão ou não tributação de seus produtos. Em consequência destes questionamentos, tem recebido diversas declarações dos fornecedores (doc. 10), consignando os seus equívocos ao contemplar situações sujeitas à tributação como se não fossem.

Diante da existência dos equívocos adrede consignados e comprovados, vem a Recorrente requerer que o presente processo seja baixado em diligência para que a RFB promova o cruzamento dos dados fornecidos pelos seus fornecedores referente à tributação de seus produtos com os créditos por ela tomados, em referência ao princípio da verdade material. Alternativamente, requer que sejam oficiados todos os seus fornecedores, visando explicitar a adequação dos dados contemplados nas notas fiscais em que há a situação de não tributação/suspensão de tributos.

Portanto, é mister o reconhecimento do direito aos aludidos créditos, afastando-se a glosa perpetrada.

POSSIBILIDADE DE RETIFICAÇÃO DAS DECLARAÇÕES

Como amplamente demonstrado, a atividade da Recorrente é diferenciada e complexa e muitos são os créditos a que faz jus e as compensações que realiza. Portanto, é absolutamente normal que algumas declarações sejam objeto de retificação.

Ademais o Fiscal, ao analisar as planilhas do direito creditório, o fez comparando-as já com as declarações retificadoras, de modo que nada restou alterado após a análise fiscalizatória.

Nesse contexto, dentro da busca pela verdade material, requer a Recorrente sejam aceitas as declarações retificadoras por ela transmitidas.

Em 13/02/2015, após a publicação da pauta de julgamento desta Turma do mês de fevereiro, a recorrente requereu a juntada de Laudo Técnico, elaborado pela empresa de auditoria *PricewaterhouseCoopers*, no qual é descrito o processo de exploração mineral da empresa, nos seus três pilares: a) atividades nas minas; b) atividades ferroviárias; e c) atividades portuárias; bem como a análise das glosas relativas aos: a) bens incorporados ao ativo imobilizado; b) bens utilizados como insumo; e c) serviços utilizados como insumo.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA

Por atender aos requisitos de admissibilidade, toma-se conhecimento do recurso voluntário.

Com relação ao laudo técnico juntado aos autos dentro de poucos dias do julgamento, entendo que dele se deve tomar conhecimento, não obstante a preclusão para a produção de provas disposta no art. 16, §4º do Decreto nº 70.235/72, a qual encontra alguma mitigação no dever de instrução do julgador administrativo, nos termos do art. 28 do Decreto nº 7.574/2011, em homenagem ao princípio da verdade material e tendo em vista que não causará prejuízo à marcha natural do processo.

É de se esclarecer, no entanto, que o referido Laudo somente será utilizado para esclarecimentos acerca dos fatos e fundamentos já contidos na lide delimitada pelo conteúdo do recurso voluntário e da manifestação de inconformidade, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72.

Não se verifica qualquer irregularidade no indeferimento pelo julgador de primeira instância do pedido de perícia da recorrente, que foi devidamente motivado, nos termos do art. 28 do Decreto nº 70.235/72, eis que a considerou prescindível para a solução da lide, conforme lhe faculta o art. 18 desse Decreto.

Não se pode dizer que a fiscalização ou o julgador de primeira instância não tinham pleno conhecimento do processo produtivo, como alegou a recorrente, pois o levaram em consideração para efetuar ou manter as glosas dos seus bens e serviços, por não se caracterizarem como insumos. Em verdade, do que discorda a recorrente é do conceito de insumo utilizado para efetuar ou manter as glosas dos bens e serviços.

Não obstante a alegada complexidade do processo produtivo da recorrente, também em sede de julgamento do presente recurso voluntário, não visualizo necessidade de esclarecimento de aspectos técnicos adicionais, eis que a descrição do processo produtivo e as demais provas e esclarecimentos que constam nos autos são suficientes para se analisar as glosas contestadas, conforme restará mais evidente da análise do mérito do recurso. Mais ainda, com a apresentação recente de laudo técnico, revela-se a desnecessidade da perícia.

Também, a perícia não se presta a suprir a deficiência probatória da recorrente quanto à identificação dos itens glosados com o seu processo produtivo, o que lhe era demandado no curso do procedimento fiscal, tendo sido, inclusive, intimada pela fiscalização nesse sentido; ou na ocasião da apresentação da manifestação de inconformidade, nos termos do art. 16, §4º do Decreto nº 70.235/72.

Razão pela qual voto no sentido de indeferir o pedido de perícia da recorrente.

Alega a recorrente que não teria se desincumbido do seu ônus probatório, ao contrário do alegado pelo julgador de primeira instância. No entanto, não houve essa afirmação na decisão recorrida, tratando-se o trecho da decisão transcrito no recurso voluntário apenas de

matéria introdutória do voto do relator, acerca do ônus probatório do contribuinte/requerente, genericamente considerado, nos processos de reconhecimento de direito creditório.

Insurgiu-se, genericamente, a recorrente em face da interpretação da fiscalização e da autoridade julgadora de primeira instância do conceito restrito de insumos para o reconhecimento dos créditos do PIS/Pasep, levando em consideração a regulamentação das Instruções Normativas SRF n°s 247/2002 e 404/2004.

Acredita a recorrente que o conceito de insumo que deveria ser adotado para fins de creditamento das contribuições não cumulativas seria o imposto sobre a renda, notadamente o conceito de custos e despesas operacionais para os fins e efeitos do imposto sobre a renda, previstos nos artigos 290 e 299, ambos do Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/99).

Não obstante isso, traz a recorrente aos autos entendimentos majoritários deste Conselho Administrativo acerca do específico conceito de insumo do Colegiado para fins de creditamento das contribuições não cumulativas, que requer sejam aplicados ao presente julgamento.

Este Conselho Administrativo não tem adotado, para fins de aproveitamento de créditos do PIS/Pasep e da Cofins, a interpretação restrita de insumos veiculada pelas Instruções Normativas SRF n°s 247/2002 e 404/2004, e nem tão amplo, de acordo com a legislação do Imposto de Renda, conforme bem esclarece o Acórdão n° 3403-002.656, julgado em 28/11/2013, cujo Relator foi Conselheiro Rosaldo Trevisan, cuja ementa ora se transcreve:

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 carrear 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/fábril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final.

Filio-me ao entendimento deste colegiado que tem aceitado os créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e essenciais ao

processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que neles sejam empregados indiretamente, conforme ilustra a ementa abaixo do Acórdão nº 3403-003.052, julgado em 23/07/2014, por voto condutor do Relator Conselheiro Alexandre Kern:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

DIREITO DE CRÉDITO. PROVA INSUFICIENTE.

Em se tratando de controvérsia originada de pedido de ressarcimento de saldos credores, compete ao contribuinte o ônus da prova quanto à existência e à dimensão do direito alegado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

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.

O custo dos serviços de remoção de resíduos, em face das exigências do controle ambiental, subsumem-se no conceito de insumo e ensejam a tomada de créditos.

(...)

Há de se ressaltar, no entanto, com relação à insurgência genérica de recorrente ao conceito de insumo aplicado nas glosas, que o fato de este Colegiado ter entendimento divergente da autoridade de primeira instância no que concerne ao conceito de insumos para fins de creditamento do PIS/Pasep não acarreta, de forma alguma, a revisão total das glosas mantidas pela decisão recorrida, a qual foi legitimamente emitida em conformidade com a regulamentação trazida pelas referidas Instruções Normativas.

Não há se olvidar que cada órgão julgador age, dentro da sua esfera de competência, segundo o princípio da livre persuasão racional.

Com efeito, incumbe a esta Turma somente a análise das glosas expressamente contestadas no âmbito do recurso voluntário.

Não há como acolher a pretensão de ordem genérica da recorrente de, em sede de julgamento, ter reconhecido o direito ao crédito sobre todos os bens e serviços sob o entendimento de que todos os custos de produção e despesas necessárias à atividade da empresa gerariam o referido direito creditório.

O direito ao crédito do PIS/Pasep deve ser interpretado com as peculiaridades e restrições que lhe são próprias, dispostas no art. 3º da Lei nº 10.637/2002, abaixo transcrito, e demais normas aplicáveis à espécie.

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008). (Produção de efeitos)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

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. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

(...)

A não cumulatividade das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins está totalmente regulamentada por lei ordinária, na qual houve a opção de enumerar, de forma exaustiva, os custos, encargos e despesas que são capazes de gerar o direito ao crédito.

Nesse sentido, adota-se aqui o entendimento majoritário no âmbito do CARF no sentido de que, não são todos os custos ou despesas necessários à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, que geram o direito ao crédito do PIS/Cofins, havendo que se analisar o aspecto da pertinência e da essencialidade no processo produtivo, para a qualificação como insumo que gera direito ao crédito do PIS/Cofins.

Assim, no presente caso concreto, incumbe a análise por esta Turma do CARF, dentro do seu livre convencimento racional, das glosas que foram contestadas pela recorrente em caráter específico.

Bens utilizados como insumo

A glosa da fiscalização decorrente de "bens utilizados como insumo" deu-se para os itens qualificados pela própria recorrente como de "uso e consumo" (CFOP's 1407, 2407, 1556 e 2556), de forma que, caberia a ela, por ocasião da manifestação de inconformidade, nos termos do art. 333 do CPC, art. 16 do Decreto nº 70.235/72 e art. 36 da Lei nº 9.784/99, demonstrar a eventual existência de elemento modificativo em relação a cada glosa contestada.

a) Óleo combustível e lubrificante:

Nos termos do art. 3º, II das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, os combustíveis e lubrificantes "utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda" dão direito ao creditamento do PIS e da Cofins quando adquiridos com o pagamento dessas contribuições (art. 3º, §2º, II das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03).

Com relação aos combustíveis e lubrificantes registrados como de "uso e consumo", consignou o julgador de primeira instância que a ora recorrente não trouxe nenhum elemento adicional que comprove que esses itens tenham sido, de fato, utilizados em máquinas, equipamentos ou veículos do processo produtivo, limitando-se a informar, de forma genérica, que tais produtos são necessários na sua atividade produtiva.

Não obstante alegue a recorrente, na descrição do seu processo produtivo, que os combustíveis e os lubrificantes pudessem nele ser utilizados, fato confirmado no Laudo posteriormente apresentado, eles também podem ser usados em outras atividades da empresa que não gerariam o direito a crédito das contribuições, como, por exemplo, no escoamento da produção até o porto, fase que não pode ser considerada como uma etapa do processo produtivo, como quer a recorrente, eis que não se trata de operação atinente à produção do minério, mas executada em momento posterior, quando o produto final já está pronto para a venda.

Conforme esclarecido no Voto Vencedor do Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis no Acórdão nº 3401-01.097 (j. 09/12/2010), não é qualquer combustível [ou lubrificante] que dá direito ao creditamento das contribuições não cumulativas:

(...)

Na situação sob exame, os combustíveis dos veículos utilizados no transporte dos insumos e da mão-de-obra do parque industrial (transporte dos operários, na ida e retorno da indústria) estão diretamente vinculados aos bens industriais produzidos pela Recorrente. Não se trata de qualquer

combustível (os dos automóveis da administração, por exemplo, não geram créditos), mas apenas daquele consumido no serviço (transporte da indústria) vinculado diretamente à fabricação dos bens destinados à venda. Daí se admitir os créditos pleiteados.

(...)

Verifica-se, no caso presente, que a recorrente não comprovou que as despesas relativas às aquisições tributadas de combustíveis e lubrificantes seriam, efetivamente, aplicadas no seu processo produtivo de produção de minério, mas não em outras operações que, embora sejam da atividade da empresa como um todo, não gerariam direito ao crédito das contribuições.

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 é dela o ônus da prova do seu direito creditório.

Em outra situação da recorrente bem semelhante à do presente processo, só que pertinente à Cofins no 2º trimestre de 2009, foi decidido pelo não cabimento do crédito relativamente às aquisições de lubrificantes, no Acórdão nº 16682.720417/2012-42, conforme ilustra o trecho abaixo do Voto do Relator Rosaldo Trevisan, eis que não houve a pertinente segregação da aplicação dos lubrificantes em máquinas do processo produtivo:

(...)

Por certo que óleos lubrificantes que sejam efetivamente empregados no processo produtivo geram direito a créditos, se adquiridos com pagamento das contribuições³.

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 3403002.912 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.

Pelo que entendo, à mingua da segregação da parcela de combustíveis e lubrificantes efetivamente utilizados em máquinas, equipamentos e veículos do processo produtivo, que deve ser mantida a glosa correspondente a esses produtos.

b) Correias Transportadoras e Roletes

Pela natureza das correias transportadoras e roletes, que são partes móveis das esteiras transportadoras (componente do ativo imobilizado), eles seriam, salvo comprovação em sentido contrário, de ativação obrigatória à luz do disposto no art. 301 do Regulamento do Imposto de Renda/99, seja em face do prazo de vida útil (prazo indeterminado) ou em razão de serem utilizados em conjunto com bens de mesma natureza:

Art. 301. O custo de aquisição de bens do ativo permanente não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a trezentos e vinte e seis reais e sessenta e um centavos, ou prazo de vida útil que não ultrapasse um ano (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 15, Lei n.º 8.218, de 1991, art. 20, Lei n.º 8.383, de 1991, art. 3.º, inciso II, e Lei n.º 9.249, de 1995, art. 30).

§ 1.º Nas aquisições de bens, cujo valor unitário esteja dentro do limite a que se refere este artigo, a exceção contida no mesmo não contempla a hipótese onde a atividade exercida exija utilização de um conjunto desses bens.

§ 2.º Salvo disposições especiais, o custo dos bens adquiridos ou das melhorias realizadas, cuja vida útil ultrapasse o período de um ano, deverá ser ativado para ser depreciado ou amortizado (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 45, § 1.º).

A recorrente, que têm ônus da prova quanto a fato constitutivo do seu direito creditório, não logrou êxito em demonstrar que as referidas partes, peças e equipamentos não seriam de ativação obrigatória.

Conforme já foi decidido por este Conselho Administrativo, no Acórdão nº 3403-002.648, de 27/11/2013, cujo Relator foi o Conselheiro Antonio Carlos Atulim, para fins de creditamento da contribuição não cumulativa, nos termos do art. 3º, II da Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, o bem deve ser aplicado no processo produtivo e não ser passível de ativação obrigatória, sendo que, na hipótese de o bem ser de ativação obrigatória, o crédito deveria ser apropriado com base na despesa de depreciação ou amortização, conforme normas específicas.

De forma que incabível o reconhecimento do direito creditório na forma pleiteada pela recorrente para as correias e roletes, pelo custo total da aquisição desses bens. Por certo, não poderia este Colegiado alterar o pedido da recorrente para reconhecer o direito creditório com base no encargo de depreciação.

Serviços utilizados como insumo:

Com relação aos "serviços utilizados como insumo", insurge-se a recorrente em relação às glosas dos seguintes serviços, que passam a ser analisados:

a) Estudos e pesquisas e prospecção e sondagens:

Conforme consta no Parecer Conclusivo nº 213/2013, que contém os fundamentos para todas as glosas de serviços, foram glosadas as despesas relativas a serviços de estudos e pesquisas (conta 353034002) e de prospecção e sondagens (conta 353035009), tendo em vista que "Estudos e pesquisas, sondagens são atividades que antecedem a fase produtiva e não geram créditos"

Alega a recorrente que extrai minério de ferro e outros minerais como níquel, cobre e manganês, entretanto, para que se inicie a extração mineral, é necessária a realização de *estudos e pesquisas* bem como *prospecção e sondagens*, sendo que, sem a realização destes serviços, torna-se absolutamente inviável a realização das suas atividades de extração.

Os *estudos e pesquisas* (conta 353034002) foram descritos pela recorrente em seu pleito sob a rubrica genérica "total serviços de consultoria / estudos e pesquisas" e os serviços de *prospecção e sondagens* (conta 353035009) foram descritos como "total serviços operacionais Prospecção e sondagens".

Sobre *estudos e pesquisas*, diante da ausência de informações adicionais da recorrente sobre a finalidade desses serviços e sua conexão com o processo produtivo, não pode ser reconhecido o direito creditório pertinente, que reclama certeza e liquidez.

Sobre a prospecção é detalhado no Laudo Técnico que:

Os aspectos primordiais que envolvem a mineração na parte da exploração em si são da prospecção, pesquisa, desenvolvimento, lavra e dos impactos ambientais associados.

(...)

Sob a ótica regulatória, não é diferente. Parecer da Consultoria Legislativa do Senado Federal" por ocasião da discussão do novo marco regulatório do setor, expõe com detalhes os fundamentos econômicos que direcionam as discussões acerca da Proposição. Afirmam os consultores no referido estudo, que a prospecção e pesquisa mineral é um processo moroso, que é iniciado através da análise de dados cartográficos, topográficos e geológicos de grandes regiões e paulatinamente vai concentrando o seu foco em alvos com os achados mais significativos.

Os investimentos em função da complexidade dos procedimentos são crescentes, por isso, ao término de cada etapa de investigação, é feita a avaliação acerca da continuidade dos trabalhos, os quais apenas terão continuidade com a realização de testes mais detalhados caso os resultados sejam suficientemente promissores. Caso contrário, a prospecção mineral será abandonada.

Em seguida, a partir da confirmação da economicidade do aproveitamento do depósito mineral, inicia-se o desenvolvimento da mina. A fase de desenvolvimento é dotada de riscos geológicos significativamente menores do que a prospecção e pesquisa mineral, porém outros tipos de riscos surgem nesta etapa, geralmente relacionados ao licenciamento ambiental.

Cumprir destacar que a fase de desenvolvimento da mina corresponde ao período de maior investimento por parte da empresa, incluindo gastos com equipamentos para extração do minério, a preparação da mina para operação (abertura de galerias em minas subterrâneas ou execução dos desmontes necessários em minas a céu aberto), a montagem de plantas de beneficiamento e, na grande maioria dos casos, a construção da infraestrutura para escoamento da produção ou desenvolvimento

de complexos minero metalúrgicos ou mineroquímicos para a transformação dos minérios extraídos.

(...)

*Serve de ilustração das dificuldades do caminho que vai do início da prospecção mineral até a operação da mina o fato de que nos Estados Unidos, entre 2000 e 2010, apenas dezessete novas minas de **minerais metálicos entraram em operação.***

Nesse diapasão, a prospecção mineral é o primeiro degrau da indústria de mineração e sua subtração obstará a descoberta de novas jazidas.

(...)

Não podia ser outra a conclusão: o processo produtivo do setor mineral necessariamente começa na prospecção do minério e somente termina quando o produto final se encontra disponível e liberado para a venda. Todos os custos incorridos para colocar o produto final pronto para a venda, incluídos na tríade mina-ferrovia-porto, são agregados ao custo do minério e fazem parte de seu custo de produção, como demonstraremos de forma detalhada na Seção A.2 desse relatório [Análise econômica e contábil].

(...)

No que concerne à sondagem, assim descreve o Laudo Técnico:

(...)

*A primeira etapa da operação de exploração mineral, retratada no fluxo, é a da **perfuração**. Para que o bloco mineral possa ser efetivamente perfurado, deve-se realizar estudo do bloco mineral através da sondagem. A sondagem assegurará a qualidade e a viabilidade extrativa do referido bloco e permitirá que o solo seja demarcado para ser, então, perfurado.*

(...)

É claro identificar gastos no processo produtivo da VALE que, embora não se enquadrem no conceito de extração mineral propriamente dito, estão intimamente relacionados ao processo produtivo da mineração, dentre os quais citamos: (...) serviços de sondagens, (...).

Não obstante o conceito de insumo adotado majoritariamente neste Colegiado, ao qual me filio, que são os bens e serviços pertinentes e essenciais ao processo produtivo, ainda que nele sejam empregados indiretamente; entendo que nele **não se inclui os serviços prévios ao início do processo produtivo**, no caso, antes da extração mineral, em face da exigência legal de que sejam utilizados, ainda que indiretamente, como insumo **na** prestação de serviços e **na** produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Há que se mencionar, com relação a esses serviços, que pode ocorrer, **inclusive, numa situação hipotética, de não se iniciar o processo produtivo no local, caso se**

conclua pela inviabilidade técnica ou econômica de exploração da mina em face de eventuais resultados apurados na prospecção e sondagem daquele local.

Embora não restem aqui dúvidas que os serviços de prospecção e sondagens são essenciais para o início do processo produtivo da recorrente, para que ele se concretize, não se caracterizam como insumo empregado, direta ou indiretamente, na produção de minério destinado à venda.

Nesse sentido adoto como fundamentação para **não reformar a decisão recorrida** nesse aspecto, nos termos do art. 50, §1º da Lei nº 9.794/99, o entendimento exposto no Acórdão nº 9303-002.659, da Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.

Este colegiado fixou o entendimento de que a legislação do IPI que define, no âmbito daquele imposto, o que são matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem não se presta à definição de insumo no âmbito do PIS e da COFINS não-cumulativos, definição que tampouco deve ser buscada na legislação oriunda do imposto de renda. A corrente majoritária sustenta que insumos são todos os itens, inclusive serviços, consumidos durante o processo produtivo sem a necessidade de contato físico com o produto em elaboração. Mas apenas se enquadra como tal aquilo que se consuma durante a produção e em razão dessa produção. Assim, nada que se consuma antes de iniciado o processo ou depois que ele se tenha acabado é insumo, assim como também não são insumos bens e serviços que beneficiarão a empresa ao longo de vários ciclos produtivos, os quais devem ser depreciados ou amortizados; é a correspondente despesa de depreciação ou amortização, quando expressamente autorizada, que gera direito de crédito.

Recurso Especial do Procurador Negado e Recurso Especial do Contribuinte Provido em Parte.

b) Manutenção:

Alega a recorrente que os serviços de manutenção dos britadores, caminhões, viradores de vagão, dentre tantos outros equipamentos necessários à produção dos minerais e seu escoamento até o porto de destino lhe são primordiais. Destaca também que a manutenção das embarcações é de fundamental relevo para as suas atividades, bem assim a manutenção da extensa malha ferroviária por ela utilizada, única via de transporte do minério de ferro, por seu porte representativo.

No entanto, as despesas de manutenção de máquinas, equipamentos e veículos só poderiam gerar o crédito com base no custo da aquisição se, comprovadamente, não fossem de ativação obrigatória, cujo ônus da prova seria da recorrente, o que, aliás, parece não ser o caso, considerando-se a natureza duradoura dos britadores, caminhões, viradores de vagão, embarcações e malha ferroviária.

Ademais, como já mencionado, a fase de escoamento do produto final até o porto de destino não integra o processo produtivo, eis que se trata de transporte relativo ao produto já acabado, de forma que far-se-ia necessária a segregação pela recorrente dos serviços de manutenção efetivamente empregados nas máquinas, equipamentos e veículos "*para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços*".

Nesse sentido adoto como fundamentação para manter a glosa pertinente, nos termos do art. 50, §1º da Lei nº 9.794/99, o entendimento exposto no Acórdão nº 3102002.049, da 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, conforme trecho do Voto do Relator Luis Marcelo Guerra de Castro abaixo transcrito:

2.3–Manutenção

Na linha do que já foi mencionado quando se tratou da fixação de critérios para distribuição do ônus da prova e da delimitação do conceito de insumo, não vejo como reconhecer os gastos de manutenção. Com efeito, não há como, a partir dos documentos colacionados, se a manutenção em questão diz respeito a máquinas empregadas no processo produtivo. Por outro lado, também não há como saber se estão sendo empregadas peças com vida útil superior a um ano, que devem ser contabilizadas no ativo permanente e depreciadas. Neste caso, a dedução se limitaria ao valor da depreciação.

Razão pela qual nada a reparar na decisão recorrida quanto à manutenção de máquinas, equipamentos e veículos.

c)Telecomunicação:

Alega a recorrente que os serviços de telecomunicação por rádio para controle do tráfego ferroviário também constituem atividade essencial relativamente à produção de minério de ferro, sendo que, no que diz respeito à exploração em Carajás, os vagões viajam guiados por uma locomotiva por 30 horas em localidades ermas e carentes de comunicação.

No Laudo Técnico é descrito o sistema de transporte ferroviário da recorrente, restando dele evidente que a malha ferroviária destina-se ao transporte tanto do produto final da mina ao porto, como de insumo da mina à usina, sem contar que "a estrutura ferroviária da VALE S.A. também transporta carga de terceiros e conta com duas linhas de trem de passageiros no Brasil", conforme trecho abaixo:

(...)

A VALE S.A. opera dois sistemas integrados próprios em que o escoamento da produção até os portos ocorre através de malha ferroviária própria, a Estrada de Ferro Vitória a Minas (EFVM) e a Estrada de Ferro Carajás (EFC).

As ferrovias são, portanto, uma espécie de sistema circulatório que conecta as minas aos portos para serem destinados aos clientes da VALE S.A. no exterior (exportados). A mesma malha ferroviária poderá ser utilizada para o carregamento em diversos pontos distintos; seja a partir de diferentes minas ou

pontos rodoviários, o que contribui para aumentar a eficiência no escoamento da produção.

A estrutura das ferrovias é composta, ainda, por ponto de trocas de equipe, entreposto para atendimento a clientes externos, descarga de carvão e minério através de viradores e moegas e oficina de vagões.

Dentro do processo produtivo da VALE S.A., a EFVM, construída em 1904, é responsável por conectar as minas do Sistema Sudeste ao Complexo Portuário de Tubarão (ES), enquanto a EFC, construída em 1985, conecta as minas de ferro de Carajás, no estado do Pará, ao Terminal Portuário de Ponta da Madeira, no estado do Maranhão.

*Ambas as estradas de ferro são responsáveis não apenas pela carga de minério, mas também por cargas gerais, como produtos agrícolas e carvão. Nesse aspecto, a estrutura ferroviária da VALE S.A. também transporta carga de terceiros e conta com duas linhas de trem de passageiros no Brasil. No **Anexo II** do presente parecer, demonstramos um quadro resumo com as principais características de cada ferrovia operada pela VALE S.A..*

O minério presente nos vagões poderá ser destinado aos portos ou às usinas de pelletização.

(...)

De forma que aqui também cabe a ressalva que a fase de escoamento do produto final até o porto de destino não integra o processo produtivo, e, diante da ausência de segregação dos serviços de comunicação efetivamente empregados no processo produtivo, não pode ser reconhecido o correspondente direito creditório.

d) Serviços portuários

Requer a recorrente o reconhecimento do crédito relativo aos serviços portuários, eis que 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, pois, sem tais etapas, o seu processo produtivo não cumpre os seus objetivos.

No entanto, a pretensão da recorrente não encontra respaldo no art. 3º, II da Lei nº 10.637/2002, pois os referidos serviços não são "utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda" pela recorrente, nem tampouco no inciso IX do art. 3º c/c o inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833/2003, eis que não se trata de "armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor".

Os denominados *serviços portuários* podem ser caracterizados como uma espécie de despesa com vendas, entretanto, não há o permissivo legal para a tomada de crédito do PIS ou da Cofins pertinente a esse tipo de despesa.

O fato de haver a desoneração do PIS/Pasep no contexto produtivo, nos termos do art. 3º, II das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, e na armazenagem e frete na operação de venda, em conformidade com o disposto no inciso IX do art. 3º c/c o inciso II do

art. 15 da Lei nº 10.833/2003, não autoriza o intérprete ou o aplicador da norma a entender pelo direito ao crédito relativo à etapa intermediária entre a produção e o frete da venda.

Também a interpretação mais abrangente do Carf, sem a restrição do conceito de insumo veiculado pelas Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004, não socorre a recorrente, pois, conforme já explanado, no presente caso, os serviços portuários não guardam relação de pertinência e essencialidade no seu processo produtivo, tratando-se de operação atinente ao deslocamento do produto final.

No que concerne a serviços da mesma natureza dos *serviços portuários* descritos recorrente, o entendimento deste Conselho Administrativo tem sido no sentido de não haver direito ao creditamento do PIS/Pasep e da Cofins, conforme ementas de Acórdão que se seguem:

Acórdão nº 3403-002.139, j. 25/04/2013, Rel. Marcos Tranchesi Ortiz, 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.

(...)

Acórdão nº 3403-003.097, j. 22/07/2014, Rel. Alexandre Kern, unânime:

(...)

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.

e) Despesas de aluguel

Alega a recorrente que não haveria que se falar em qualquer duplicidade no que diz respeito aos gastos com aluguel, vez que fez corretamente a declaração dos mencionados gastos na DACON, sendo que Fiscal não apontou, quer seja na decisão ou demonstrativos, onde estariam as duplicidades perpetradas, não podendo prevalecer a referida glosa.

No entanto, conforme reconheceu a própria recorrente, essas duplicidades não foram a causa ensejadora da glosa relativa às despesas de aluguel, além do mais, a recorrente não trouxe aos autos qualquer argumento ou comprovação no sentido de que caberia o aproveitamento do crédito relativo respectivo.

Bens do ativo imobilizado:

Requer a recorrente o creditamento referente aos bens de uso e consumo e serviços aplicáveis aos bens do ativo imobilizado, vez que não há como visualizar o seu processo produtivo sem a aquisição de *locomotivas, vagões, dormentes ferroviários, caminhões, barcos*, entre outros bens, pois, a despeito de não se incorporarem ao processo produtivo, dele são parte indissociável, sendo que a possibilidade de creditamento referente aos bens do ativo imobilizado está expressamente prevista no artigo 3º, VI da Lei 10.637/2002, bem como no artigo 3º, VI da Lei 10.833/2003.

Nesse ponto, a fiscalização assim justificou as referidas glosas no Parecer:

(...)

Examinando a memória de cálculo fornecida pela interessada, e considerando o exposto, constata-se que a empresa computou equipamentos e máquinas que não se enquadram nas hipóteses previstas na legislação, dentre os quais, podem ser citados: locomotivas; vagões de transporte de minério de ferro; dormentes ferroviários; caminhões; barcos de alumínio; Notebooks; mobiliário; livros; material de escritório e etc.

*As máquinas e os equipamentos ferroviários compõem a grande parcela dos créditos a serem glosados. Nesse sentido, cabe esclarecer que o traslado do minério produzido pela VALE S/A e efetuado pelas suas ferrovias não se confundem com a produção do referido produto. Trata-se de serviço auxiliar executado em momento posterior, no escoamento e na distribuição do que foi produzido. A própria empresa, em seu site na internet afirma que suas ferrovias fazem parte “de uma grande **infraestrutura logística** para assegurar o escoamento de sua produção com agilidade e eficiência” (fl. 10.977).*

O referido entendimento para os equipamentos ferroviários aplica-se às outras aquisições relacionadas – caminhões, barcos, equipamentos de informática, mobiliário, equipamentos médicos e etc – motivo pelo qual os correspondentes valores

também devem ser desconsiderados no computo dos créditos da Pis não-cumulativo.

(...)

Conforme já mencionado, da leitura do Laudo Técnico, depreende-se que o sistema de transporte ferroviário da recorrente destina-se ao escoamento da produção - transporte do produto final da mina ao porto, bem como do transporte dos insumos da mina até a usina. De forma que as locomotivas, vagões e dormentes ferroviários não se tratam de equipamentos utilizados na produção do minério, conforme exige o art. 3º, VI da Lei 10.637/2002 ("VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;").

Com relação às glosas relativas ao ativo imobilizado de *caminhões e de barcos*, a recorrente não forneceu maiores informações no recurso voluntário, além da alegação de que não podem ser dissociados do seu processo produtivo. No Laudo Técnico, há a descrição da necessidade de utilização de alguns tipos específicos de caminhões no transporte da mina para usina, mas não se depreende dos autos que os caminhões para os quais se requer o crédito não poderiam ser utilizados em outras atividades da empresa.

Da mesma forma que sucede com os equipamentos ferroviários, *os caminhões e os barcos* são utilizados no transporte do produto final ou de insumos entre a mina e a usina, não sendo o caso de creditamento das contribuições como bens do ativo imobilizado, eis que não utilizados diretamente na produção do minério.

Nesse mesmo sentido foi decidido no Acórdão nº 3403-002.761, da 4ª Câmara/3ª Turma Ordinária desta Seção, j. 25/02/2014, em relação a vagões utilizados para o transporte de produtos entre a fábrica e o porto, conforme trecho abaixo transcrito do Voto do Relator Antonio Carlos Atulim, que ora adoto como fundamentação, nos termos do art. 50, §1º da Lei nº 9.784/99:

*DEPRECIÇÃO DE ITENS DO ATIVO IMOBILIZADO
(VAGÕES)*

A fiscalização motivou esta glosa no fato de que os vagões não são bens utilizados diretamente na produção.

A recorrente alegou, em síntese, que os vagões são utilizados no transporte de produtos entre a fábrica e o porto. Alegou que se o art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/03 autoriza a tomada do crédito sobre fretes de produtos acabados, não haveria motivo para negar o crédito sobre a depreciação dos vagões, que cumprem a mesma função de um transportador terceirizado.

O problema no argumento da recorrente é que o custo com frete na operação de venda está previsto expressamente na lei como hipótese autorizadora do crédito, enquanto que em relação a bens do imobilizado esse direito só existe em relação aos bens aplicados diretamente na produção, conforme dispõem os arts. 3º, VI, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Também o art. 290, III, do RIR/99 estabelece que a despesa de depreciação só será considerada como custo de produção se estiver vinculada a bem aplicado na produção.

No caso concreto, não há direito de tomar o crédito sobre a depreciação dos vagões, pois é incontroverso que os vagões não são utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços.

Assim, entendo que devem ser mantidas as glosas relativas aos itens acima do ativo imobilizado.

Despesas de energia elétrica

Alega a recorrente que teria havido equívoco no registro, pelo fornecedor de energia elétrica, de operações sem incidência das contribuições não cumulativas, quando, em verdade, as referidas operações foram tributadas, conforme comprova a declaração do fornecedor acostada. Sustenta que, ainda que se admita que as DANFE's não tenham sido retificadas e/ou canceladas, a verdade material deve imperar *in casu*, e não os aspectos meramente formais.

Entendo que a mera declaração de uma fornecedora não é suficiente para comprovar que as operações não foram tributadas, mormente quando os documentos fiscais, que seriam os documentos hábeis a comprovar tal fato, não foram retificados.

Diante da não comprovação, a cargo da contribuinte, de que as operações foram tributadas, entendo correta a glosa dos créditos relativos às despesas de energia elétrica, em face do disposto nos arts. 3º, § 2º, inciso II das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003:

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.

(...)

Considerando-se a preclusão para a produção de provas pela recorrente neste momento processual, **não merece ser acolhido o pedido de diligência** para cruzamento dos dados dos créditos glosados com os dos fornecedores.

Bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições

Alega a recorrente que o Fiscal efetuou a glosa de montantes expressivos de créditos apurados pela Recorrente, sob o argumento de que teriam sido originados de aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições (exportação, alíquota zero, isenção ou não tributação), o que encontraria óbice no art. 3º, §2º, II da Lei 10.637/2002 (PIS) e 3º, §2º, II

da Lei 10.637/2002 (Cofins). No entanto, a seu ver, a glosa perpetrada pelo fiscal se revelaria eivada de ilegalidade, à medida que desconfigura a técnica da não cumulatividade.

No entanto, considerando-se que se trata de restrição legal contida nos arts. 3º, §2º, inciso II das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, não podemos tomar conhecimento desta insurgência da recorrente, eis que, no âmbito do processo administrativo fiscal, por força do *caput* do art. 59 do Decreto nº 7.574/2011, é expressamente vedado afastar a aplicação de lei sob fundamento de inconstitucionalidade.

O entendimento no sentido de que descabe ao julgador administrativo examinar alegação de inconstitucionalidade consta, inclusive, da Súmula nº 2 do CARF, aprovada pelo Pleno e pelas Turmas da CSRF, nas sessões realizadas em 8 de dezembro de 2009 e 29 de novembro de 2010, divulgada pela Portaria Carf nº 52, de 2010:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

ACÓRDÃOS PARADIGMAS Acórdão nº 101-94.876, de 25/02/2005 Acórdão nº 103-21568, de 18/03/2004 Acórdão nº 105-14586, de 11/08/2004 Acórdão nº 108-06035, de 14/03/2000 Acórdão nº 102-46146, de 15/10/2003 Acórdão nº 203-09298, de 05/11/2003 Acórdão nº 201-77691, de 16/06/2004 Acórdão nº 202-15674, de 06/07/2004 Acórdão nº 201-78180, de 27/01/2005 Acórdão nº 204-00115, de 17/05/2005

Retificação das Declarações

Por fim, dentro da busca pela verdade material, requer a recorrente sejam aceitas as declarações de compensação retificadoras por ela transmitidas.

A teor do art. 74, §4º da Lei nº 9.430/96, o detentor de direito creditório, passível de ressarcimento e/ou restituição, poderá utilizá-lo para a compensação de débitos próprios relativos a outros tributos administrados pela RFB, deferindo a este órgão a incumbência de disciplinar o procedimento a ser adotado nas hipóteses de ressarcimento, restituição e compensação.

Dentro desse permissivo legal, estabeleceu a Instrução Normativa nº 1.300/2008, no art. 88, parágrafo único, que a retificação da DComp formalizada após a intimação para apresentação de documentos comprobatórios deve ser indeferida. De forma que nada há a reparar na decisão recorrida neste aspecto.

Em face do exposto e de tudo o mais que dos autos consta, voto no sentido de **negar provimento ao recurso voluntário** mantendo, por conseguinte, o não reconhecimento do direito creditório pleiteado.

É como voto.

Maria Aparecida Martins de Paula – Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro Alexandre Kern - Redator designado.

O voto que segue diz respeito exclusivamente às glosas referentes a créditos da contribuição social não cumulativa tomados sobre o valor dos gastos com serviços de prospecção e sondagem e sobre os custos com a depreciação de caminhões *off road*. A inclita relatora, Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, manteve intactas as glosas. O colegiado, no entanto, adotou, nesta parte, o voto que proferi nos processos 16682.720401/2012-30 e 16682.720402/2012-84, julgados nesta mesma sessão.

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

O conceito de insumo que se adota 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 recorrente defendeu 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 (ao contrário dos demais itens, que, segundo descrição do processo produtivo oferecido pela defesa, são empregados em etapas pós-produtivas), 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.

Com essas considerações, o colegiado, majoritariamente, decidiu dar provimento parcial ao recurso para reverter as glosas atinentes aos 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.

Sala de sessões, em 24 de fevereiro de 2015



Alexandre Kern

Redator designado

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 04/03/2015 por ALEXANDRE KERN, Assinado digitalmente em 04/03/2015 por A

LEXANDRE KERN, Assinado digitalmente em 09/03/2015 por GILSON MACEDO ROSENBURG FILHO, Assinado digit

almente em 04/03/2015 por MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA

Impresso em 12/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 16682.720441/2012-81
Acórdão n.º **3402-002.669**

S3-C4T2
Fl. 11.543

CÓPIA