



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

**Processo nº** 16682.904219/2011-59  
**Recurso nº** Voluntário  
**Resolução nº** **3302-000.400 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Data** 26 de março de 2014  
**Assunto** COFINS  
**Recorrente** Vale S/A  
**Recorrida** Fazenda Nacional

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da **3ª câmara / 2ª turma ordinária** da terceira seção de julgamento, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência, nos termos do voto da relatora. As conselheiras Maria da Conceição Arnaldo Jacó e Mara Cristina Sifuentes acompanharam a relatora pelas conclusões.

**Sustentação Oral:** João Manoel Martins V. Rolla – OAB/MG 78122

*(assinado digitalmente)*

WALBER JOSÉ DA SILVA

Presidente

*(assinado digitalmente)*

FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS

Relatora

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Walber José da Silva, Mara Cristina Sifuentes, Maria da Conceição Arnaldo Jacó, Alexandre Gomes, Fabiola Cassiano Keramidas e Gileno Gurjão Barreto.

Por retratar a realidade dos fatos, peço vênica a meus pares para transcrever o relatório da decisão de primeira instância administrativa, a saber.

*“Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento de crédito relativo a **Cofins não cumulativa** associada a operações de exportação, referente ao 1º trimestre de 2005.*

*A Demac/RJ exarou o despacho decisório de fls. 06, com base no Relatório da Demac/RJO em fls. 151/164, decidindo não reconhecer o direito creditório pleiteado. No referido Relatório consta consignado, em resumo, que:*

*A interessada optou por apropriar custos, encargos e despesas pelo critério do rateio proporcional. Intimada, apresentou planilha demonstrando como foram obtidos os percentuais de rateio para os meses em análise. Foram aceitos os valores apresentados; A prova do direito creditório, fato jurídico a dar fundamento ao ressarcimento pleiteado, compete ao sujeito passivo que teria efetuado operações geradoras de crédito de Cofins exportação; No que tange aos créditos referentes a aquisições de bens para revenda, constata-se que os valores informados no Dacon não encontram sustentação, seja nos arquivos digitais de notas fiscais, seja nas memórias de cálculo apresentadas pela contribuinte. Foram retificados os valores declarados no Dacon referentes a aquisições de bens para revenda, tanto os relacionados à receita de exportação, como os relacionados à receita auferida no mercado interno, bem como foram glosados, em parte, os referidos créditos; Os produtos adquiridos para uso e consumo, os quais não se incorporam à mercadoria ou ao serviço final, não possibilitam a apuração de créditos na sistemática da não cumulatividade, motivo pelo qual devem ser desconsiderados no cálculo do direito creditório pleiteado os valores informados nas planilhas do contribuinte como bens adquiridos para uso e consumo; A análise da memória de cálculo fornecida pela contribuinte, com a relação dos valores mensais apurados a título de Serviços utilizados como insumos revela que **a empresa computou vários serviços que não se enquadram nos dispositivos da IN SRF n.º404/2004, dentre os quais, podem ser citados: transporte realizado entre estabelecimentos; projetos e estudos de engenharia e geologia; hospedagem e lavagem de roupas comuns; sessões de ginástica laboral; serviços de cozinha; manutenção de equipamentos ferroviários; limpeza e manutenção prediais; serviços portuários e etc.** A planilha “**Serviços Utilizados Como Insumos 2005 glosados**” relaciona as notas fiscais e os serviços glosados; Foram aceitos os créditos relativos às despesas com energia elétrica informados no Dacon para o trimestre em análise; A planilha eletrônica apresentada com a apuração das despesas de alugueis de máquinas e equipamentos locados de pessoas jurídicas é incompatível com os valores informados no DACON. Foram considerados os valores*

*constantes da memória de cálculo apresentada pelo contribuinte; O valor declarado pela empresa a título de despesas de armazenagem de mercadorias e frete nas operações de venda é superior ao total extraído dos arquivos de notas fiscais.*

*Foram retificados os valores constantes no Dacon do período analisado e efetuada a glosa de parte dos correspondentes créditos; Considerando que a empresa não logrou êxito em demonstrar a base de cálculo dos créditos relativos a bens do ativo imobilizado, foram retificados os valores declarados no Dacon e considerados os valores informados nas planilhas entregues pela contribuinte; Considerando os valores apurados de ofício na presente ação fiscal, foram retificados os totais mensais apurados a título de crédito de Cofins não cumulativa e verificou-se que os créditos de cofins exportação apurados no 1º trimestre de 2005 foram integralmente consumidos na dedução dos valores mensais de Cofins a pagar, concluindo-se, assim, pela inexistência do direito creditório pleiteado.*

*O contribuinte foi cientificado do Despacho Decisório em 16/01/2012 (fls. 11) e apresentou Manifestação de Inconformidade em 15/02/2012 (fls. 12/30), alegando, em síntese que:*

*A RFB deixou de realizar um exame detido e profundo acerca das circunstâncias essenciais para se reputar determinado custo ou despesa como passível de gerar crédito, à alegação de que caberia a prova ao próprio contribuinte; A auditoria fiscal não realizou qualquer diligência no sentido de averiguar, concretamente e de acordo com as especificidades desse, a legitimidade dos créditos, com flagrante ofensa ao princípio da verdade material; Nos termos do art. 142 do CTN, a atividade de lançamento pressupõe delimitação exaustiva de todos os elementos de fato que deram origem à matéria tributável, e não em simples presunções e conjecturas, sob pena de violação à garantia da estrita legalidade, cravada nos arts. 9º e 97, I do CTN; A ausência de elementos concretos e objetivos a justificar a glosa afronta a garantia constitucional da ampla defesa; Seja por não exaurir a matéria tributável, seja por violar a garantia constitucional da ampla defesa, o despacho decisório é anulável; O regime não cumulativo da Cofins possui fundamento na própria Constituição. Não é dado à lei interferir no conteúdo da regra, para limitá-la ou restringi-la, reduzindo a sua eficácia, no sentido de desonerar a cadeia produtiva do ônus incorrido com o tributo nas anteriores etapas do ciclo econômico; O que deve ser observado é a vinculação entre a receita verificada na etapa anterior do ciclo econômico, que representou custo ou despesa para o adquirente ou tomadores do serviço, e a receita auferida ao final por aqueles. O critério da vinculação física entre as mercadorias adquiridas e aquelas objeto de saída, aplicáveis ao IPI e ICMS, não pode ser transplantado para o caso vertente; O direito aos créditos da contribuição está atrelado aos custos, despesas e encargos de tudo o que contribua para a obtenção de receitas; Conforme justificado pela descrição dos itens apresentados pela fiscalização, bem como as descrições dos itens e Notas Fiscais de aquisição ora anexadas aos autos e/ou respectivas telas dos sistemas da Suplicante (doc. 03) eles são aplicados diretamente no seu processo produtivo e indispensáveis a este, o que poderá ser demonstrado, ainda, pela prova pericial cuja produção desde já se pleiteia; Cita a Solução de Divergência COSIT nº*

35/2008; O Fisco deixou de atentar para a natureza dos equipamentos, partes e peças e serviços adquiridos e sua aplicabilidade, informações essas disponibilizadas pela autuada, através de planilha demonstrativa. Notadamente porque o objeto social da autuada é por demais amplo; A atuação da prestadora de serviços portuários ao recepcionar os vagões, desembarcar e agrupar minério e, inclusive, embarcá-lo diretamente nos navios, consiste em etapa indissociável do transporte da mercadoria, razão pela qual é de se tratar a despesa como parcela do custo do transporte; Também não foram consideradas despesas de frete na operação de venda, tais como serviços prestados pela MRS Logística S/A, no transporte de minério modal ferroviário, entre a mina e o Porto, bem como LogIN Logística Intermodal S/A, responsável pelo transporte marítimo. Junta telas do seu sistema, por amostragem, que representam o lançamento contábil de Notas Fiscais não incluídas no cálculo Fiscal (doc. 06), o que demonstra a inexatidão do trabalho fiscal e autoriza a realização de prova pericial, desde já requerida; O transporte entre estabelecimentos é uma etapa indissociável do transporte do produto como um todo, composta de várias etapas que, ao cabo, tem por fim a entrega da mercadoria ao consumidor; Não prospera o valor informado pelo Fisco a título de crédito pela aquisição de energia elétrica, que admitiu apenas o montante informado no Dacon, sem considerar as informações prestadas pelo contribuinte durante a fiscalização; Requer o deferimento de prova pericial técnica e contábil, apresentando quesitos e indica assistente técnico; Por fim, requer a reforma do despacho decisório, protesta pelo deferimento da prova pericial e pela posterior juntada de documentos.

Em 20/03/2012, a interessada apresentou o requerimento de fls. 128/129, solicitando a juntada aos autos de nota fiscal emitida em 30/03/2005 pela Rio Doce Manganês S/A e de telas do sistema relativos a serviços prestados pela MRS Logística S/A e pela LogIn Logística Intermodal S/A (fls. 130/140).”

Após analisar as razões trazidas pela Recorrente, a 17ª Turma de Julgamento da DRJ/RJ1 proferiu o acórdão nº 12-50.284, por meio do qual manteve as glosas realizadas, a saber:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

NULIDADE. PRESSUPOSTOS.

Ensejam a nulidade apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ELEMENTOS DE PROVA.

A prova deve ser apresentada na manifestação de inconformidade, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, por força do artigo 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72.

MATÉRIA NÃO CONTESTADA.

*Operam-se os efeitos preclusivos previstos nas normas do processo administrativo fiscal em relação à matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.*

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PERÍCIA.*

*A autoridade julgadora de primeira instância indeferirá as diligências e perícias que considerar prescindíveis ou impraticáveis, fazendo constar do julgamento o seu indeferimento fundamentado.*

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

*Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005*

*NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.*

*Para fins de apuração de créditos da não cumulatividade, consideram-se insumos os bens e serviços diretamente aplicados ou consumidos na fabricação do produto.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido”*

Irresignada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário, por meio do qual reiterou as razões trazidas em sua impugnação apresentando defesa em relação a **(i)** glosa de insumos, citando especificamente alguns tais como: óleos e lubrificantes; correia transportadora tipo aberta e correia transportadora 30 polegadas, partes e peças de britadores, **(ii)** gastos com serviços portuários, movimentação de cargas, etc; **(iii)** fretes de transferências entre estabelecimentos, que no entender da Recorrente refere-se à frete vinculado à venda.

É o relatório.

**CONSELHEIRA FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS**

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Conforme relatado, trata-se de discussão acerca da possibilidade de aproveitamento de créditos na sistemática não cumulativa de COFINS, especificamente, o que permanece em discussão, é a possibilidade de crédito em relação à **(i)** insumos; **(ii)** serviços portuários e **(iii)** fretes.

Não há mais discussão acerca das glosas de créditos apurados sobre os valores referentes à energia elétrica; aquisições de bens para revenda; despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos e créditos referentes a bens do ativo imobilizado.

A decisão recorrida indeferiu os créditos relativos aos **insumos** por entender que “*não foram diretamente aplicados ou consumidos na fabricação do produto*”; que não haviam provas suficientes acerca da respectiva utilização e consumo; que não restou comprovado que os ditos “insumos” não estariam ativados.

Por sua vez, o crédito referente aos **serviços portuários** foram glosados em virtude de as autoridades administrativas entenderem não haver na legislação a possibilidade de seu aproveitamento. Defende-se a Recorrente dizendo que os serviços são imprescindíveis para o embarque do produto e/ou, quando menos, compõe os custos com armazenagem.

Em relação aos **fretes**, concluiu a decisão recorrida que se tratava de frete entre estabelecimentos, pós fase de produção. Alegou a Recorrente que o frete é imprescindível para a venda do produto, vez que se trata de remessa para a formação dos lotes que serão exportados e que alguns fretes são de venda, para embarque no Navio no Porto.

Após analisar as peças dos autos, percebo que faltam subsídios para a conclusão da existência ou não do direito ao crédito, especialmente no que se refere aos insumos pleiteados. Registra-se que os insumos glosados estão listados nas e-fls. 664 a 2177, contando apenas com a indicação de finalidade. Realmente, a planilha apresentada e os documentos comprobatórios constantes dos autos não são suficientes para se constatar a utilização do insumo no processo produtivo, o que por si seria suficiente para se concluir pelo indeferimento do Recurso da Recorrente.

Todavia, é fato que este Conselho diverge do entendimento apresentado pela fiscalização e pela decisão recorrida, que restringe a conceituação dos insumos aqueles que *“foram **diretamente** aplicados ou consumidos na fabricação do produto”*. A jurisprudência deste tribunal administrativo aceita outros insumos além dos utilizados *diretamente* na produção.

Neste aspecto, nos termos do II do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, para fim de se aferir a não cumulatividade destas contribuições, são entendidos como insumos: ***“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,...”***

Com base na legislação pertinente ao assunto, é conhecido meu entendimento no sentido de que para gerar crédito de PIS e COFINS não cumulativo o insumo deve: **ser UTILIZADO direta ou indiretamente pelo contribuinte na sua atividade (produção ou prestação de serviços); ser INDISPENSÁVEL para a formação daquele produto/serviço final; e estar RELACIONADO ao objeto social do contribuinte.**

Desta forma parece-me que a análise realizada *in locu* pela fiscalização, por ter como foco a premissa da utilização direta do insumo na produção, foi realizada com olhar mais restrito. Já a planilha constante dos autos, bem como os argumentos da Recorrente em recurso voluntário, apresentam indícios da existência de crédito. Entretanto, com razão a decisão recorrida, a prova no pedido de ressarcimento é de quem pleiteia o crédito.

Ante o exposto, voto por converter o presente julgamento em diligência para que sejam atendidos os seguintes requisitos em relação aos itens glosados:

#### **I – Em relação aos INSUMOS – e-Fls. 664/1042:**

- (a) **quanto à alegação de crédito sobre combustíveis/lubrificantes/óleos** – seja a Recorrente intimada a realizar a segregação destes insumos nas planilhas relativas aos itens glosados, apresentando planilha

demonstrativa neste sentido, onde seja indicado o insumo, custo, nota fiscal, utilização. Este material – planilha e respectivas notas – deverão ser TODAS disponibilizadas e apresentadas às autoridades administrativas competentes para checagem quando solicitado e juntadas aos autos por amostragem;

(b)

**quanto à alegação de crédito sobre a correia transportadora tipo aberta e correia transportadora 30 polegadas** – seja a Recorrente intimada a apresentar planilha de seus componentes, para os quais pretende crédito, bem como comprovar que as correias não estão registradas dentre os bens do ativo permanente. Registra-se que a documentação referente à esta comprovação deverá ser apresentada para as autoridades administrativas para checagem quando solicitado;

(c)

**partes e peças de britadeiras** - seja a Recorrente intimada a apresentar planilha específica dos itens que pretende crédito, onde seja indicado o insumo, custo, nota fiscal, utilização. Este material – planilha e respectivas notas – deverão ser TODAS disponibilizadas e apresentadas às autoridades administrativas competentes para checagem quando solicitado e juntadas aos autos por amostragem;

(d)

**quanto à alegação genérica de que todos os insumos conferem crédito** – seja intimada a Recorrente para, se houver interesse, apresentar planilha demonstrativa acerca da utilização dos “insumos” na produção (deverá ser esclarecida a utilização, imprescindível para a possibilidade de aproveitamento do crédito), dividindo os insumos em grupos para que a análise por este Colegiado torne-se factível. A título de **exemplificação** indica-se a seguinte divisão de Grupos:

**1 – manutenção** – projetos/maquinários/ETC (indicando o que está ativado)

**2 – utilização de mão de obra de terceiros** - operação de equipamentos/ Serviços de caldearia/ hora extra/ pedreiro/ encarregado/ETC

**3 – reflorestamento** – plantio em talude e bermas/ETC

**4 – consultoria** – desenho de arquitetura/ desenhos de fabricação/ETC

**5 – serviços** – pintura/ montagem de estrutura/ desmontagem/ trocar dobradiça/ETC (indicando onde foi realizado o serviço e finalidade)

**6 – diversos** – limpeza e conservação de banheiros/ETC

- (e) As autoridades administrativas competentes deverão analisar a veracidade das informações prestadas pela Recorrente, juntando aos autos, por amostragem, os documentos necessários à conclusão obtida.

## **II – Em relação aos SERVIÇOS PORTUÁRIOS**

- (f) A Recorrente deverá ser intimada para especificar os serviços que pretende crédito, bem como vinculá-los à finalidade que se pretende com a documentação pertinente, tal como a apresentação de contratos de prestação de serviço.
- (g) As autoridades administrativas competentes deverão analisar a veracidade das informações prestadas pela Recorrente, juntando aos autos, por amostragem, os documentos necessários à conclusão obtida.

## **III – Em relação aos FRETES – e-Fls. 1522/2177:**

- (h) Em relação aos Fretes, a Recorrente deverá ser intimada a comprovar documentalmente aqueles que se referem à transferência do produto da Mina até o Porto, que estejam diretamente relacionadas à operação de venda;
- (i) No tocante a alegação de serviços prestados para terceiros, a Recorrente deverá ser intimada a especificar os valores referentes a estes serviços, bem como apresentar a documentação comprobatória desta alegação, tais como o contrato referente ao serviço contratado;
- (j) As autoridades administrativas competentes deverão analisar a veracidade das informações prestadas pela Recorrente, juntando aos autos, por amostragem, os documentos necessários à conclusão obtida.

Após, a Recorrente deverá ser intimada para, se houver interesse, se manifestar acerca do Parecer Fiscal no prazo de 30 dias.

É como voto.

*(assinado digitalmente)*

FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS