



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

Processo nº 13116.000674/2007-33
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-003.434 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de março de 2017
Matéria COFINS
Recorrente MINERAÇÃO MARACÁ INDÚSTRIA E COMÉRCIO S/A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2006 a 31/07/2006

Ementa:

CRÉDITOS. GASTOS FASES PREPARATÓRIAS DA PRODUÇÃO. POSSIBILIDADE.

As etapas de preparação material da planta para acesso, extração e obtenção dos recursos e insumos minerais, bem como as atividades de acesso, extração, movimentação e tratamento dos minerais assim obtidos, constituem parte do processo de produção para fins de apuração dos créditos dessas contribuições sociais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, dar provimento parcial ao recurso voluntário apresentado, vencidos os conselheiros Rosaldo Trevisan, Robson José Bayerl e Fenelon Moscoso de Almeida, que davam provimento parcial em menor extensão, não reconhecendo o crédito em relação a despesa com ICMS - substituição de energia elétrica. O voto do Conselheiro Robson José Bayerl, ausente justificadamente na sessão, foi coletado e computado na reunião de junho/2016. Processo julgado em 29/03/2017.

Rosaldo Trevisan - Presidente.

Eloy Eros da Silva Nogueira - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (Presidente), Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Eloy Eros da Silva Nogueira, André Henrique Lemos, Fenelon Moscoso de Almeida, Rodolfo Tsuboi, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice Presidente), Hécio Lafetá Reis.

Relatório

Este processo cuida de pedido de ressarcimento (PER) de cofins não cumulativo para ter reconhecimento em crédito Exportação ao qual tem associado Declarações de Compensação. A unidade de jurisdição não reconheceu a totalidade dos créditos pleiteados por ter constatado que a contribuinte havia entregue DICON com os campos 'zerados' - ou seja, sem preenchimento - para registrar as origens dos créditos e os próprios créditos. Além disso, ela não homologou a totalidade das compensações requeridas. Para introduzir o contraditório, **reproduzo o relatório** de lavra do Il. Conselheiro Odassi Guerzoni Filho constante da Resolução n. 3401-000.222:

Relatório

Trata-se de PER entregue em 29/03/2007 no qual foi indicado a existência de um crédito de "cofins Não-Cumulativa - Exportação", no valor de R\$ 1.687.295,08, apurado em dezembro de 2006, portanto, relativo ao 2º trimestre, para o seu aproveitamento na compensação do débitos do IRPJ e da CSLL, ambos do período de apuração de fevereiro de 2007, mediante a entrega de duas Dcomp também em 29/03/2007.

A DRF em Anápolis/GO¹, todavia, não reconheceu o crédito sob o argumento de que o *Dacon - Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais* do 2º semestre de 2006, entregue em 05/04/2007, estava com todos os seus campos "zerados". Consequentemente, não homologou a compensação.

Na Manifestação de Inconformidade a interessada admitiu que incorrera em erro formal quando do preenchimento de seu *Dacon*, mas que, tão logo cientificada dos termos do Despacho Decisório, apresentou o correspondente retificador. Argumentou que a verdade real deve prevalecer sobre o formalismo, solicitou a realização de perícia e colacionou ementas de decisões administrativas que a socorriam.

A 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília/DF, não acolheu os termos da Manifestação de Inconformidade sob o argumento de que, da análise que efetuou na DIPJ da empresa do ano calendário de 2006, constatou: a) que a mesma indicara, na "Ficha 1 - Dados Iniciais", que não realiza operações com o exterior; b) que na "Ficha 04-A", indicara que não havia efetuado qualquer aquisição de insumos; c) que na "Ficha 06-A", indicara que a "Receita de Exportação" era zero; e d) que no Balanço Patrimonial, indicara a existência apenas de receitas financeiras e outras receitas. Além disso, que nas DCTF relativas ao ano calendário de 2006 não havia sido indicada a existência de débitos do PIS/Pasep ou da Cofins, bem como que à Manifestação de Inconformidade não havia sido juntado qualquer elemento de prova acerca da existência dos créditos postulados, especialmente em face das significativas contradições que detectara entre as informações prestadas pela interessada à Receita Federal do Brasil, o que afastaria a caracterização do alegado erro formal. Também negou o pedido de perícia, sob o fundamento de que as regras do artigo 16 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, não teriam sido observadas.

No Recurso Voluntário a Recorrente, reiterando seus argumentos de que poderia efetuar a retificação de suas informações prestadas à Receita Federal do Brasil, esclareceu que as informações que fizera constar de sua DIPJ do ano calendário de 2006 relacionadas ao montante das exportações realizadas não mostraram valor algum pelo fato de que as operações de exportação, às quais os insumos cujos créditos estão sendo postulados se referem, somente se deram no ano seguinte, de 2007, no mês de fevereiro, consoante DIPJ do AC de 2007, visto que em 2006 encontrava-se ainda em fase de instalação e de início de suas atividades, o que, por sua vez, justificaria o fato de não ter informado débitos de PIS/Pasep ou de Cofins nas DCTF.

Alegou ainda que a não apresentação, quando da Manifestação de Inconformidade, da DIPJ do AC de 2008 e dos balancetes que indicariam a existência de estoques de insumos ao final do ano de 2006, foi motivada pela escolha da autoridade fiscal de confrontar o *Dacon* retificador com outros documentos, que não com esses.

E, por conta disso, considerou a Recorrente que novas razões e argumentos foram apresentados pela DRJ, o que implicaria na observância da regra do artigo 16, § 4º, "c", do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Invocou ainda os princípios da ampla defesa, da legalidade, da oficialidade e verdade material, para a produção de prova nesta fase recursal, na esteira de doutrina e de jurisprudência administrativa colacionadas.

Por fim, que não pode ser aceito o argumento da autoridade de julgamento de que os créditos devem estar relacionados às exportações do próprio período de apuração, por falta de previsão legal. Reiterou ainda o seu pedido de perícia para a comprovação de seu crédito.

Este processo chegou ao CARF e foi submetido a sessão de 03 de fevereiro de 2011, quando o julgamento foi convertido em diligência pelo entendimento de que:

Resolução n.º 3401-000.222...

VOTO.....

Inicialmente, de se registrar que a DRF fundamentou o indeferimento do pedido num único parágrafo apenas, em que alegou que não haveriam créditos a compensar pelo fato do *Dacon* do 2º semestre de 2006 estar "zerado".

Todavia, com a devida vênia, bem que poderia, em homenagem aos princípios da eficiência, da finalidade, da verdade material e do informalismo moderado, ter se valido da regra que consta do artigo 24 da IN SRF nº 600, de 28/12/2005 e ao menos ter tentado obter maiores explicações da interessada sobre o porquê de tamanho disparate, já que, se esta pleiteava créditos no PER/Dcomp, haveria de ter indicado a sua origem em outro demonstrativo, qual seja, no *Dacon*.

A DRJ, por sua vez, mesmo tendo em mãos a informação de que a interessada admitira o erro de entregar um *Dacon* totalmente em branco e de que a sua retificação já fora efetuada, optou por seguir em frente na análise do pleito, lançando mão de outros elementos que encontrou nos sistemas internos da SRF, quais sejam, as informações constantes da DIPJ e das DCTF relativas ao ano calendário de 2006.

E, a exemplo da DRF, não procurou obter da interessada quaisquer esclarecimentos sobre o porquê de, por exemplo, ter sido informado na "Ficha 01 - Dados Iniciais", que não se realizara operações com o exterior; na "Ficha 04A", não ter havido a aquisição de insumos; na "Ficha 06A", ter sido "zero" o valor das receitas de exportação; e, na DCTF, não terem sido informados quaisquer débitos de PIS/Pasep ou de Cofins. Limitou-se a intimar a Impugnante para sanear um problema com a procuração.

Assim, fazendo às vezes da Autoridade encarregada da apreciação do pedido, decretou a inexistência de qualquer direito a crédito, rechaçando, inclusive, o pedido de perícia formulado - de forma incompleta, diga-se, de passagem.

Porém, os esclarecimentos trazidos pela interessada nesta fase processual demonstram que, no mínimo, seu pedido deva ser efetivamente submetido ao crivo da Unidade de origem, desta feita, já em condições para tal, ou seja: tem-se o *Dacon* retificador e a informação de que somente em 2007, ano seguinte ao trimestre de cujos créditos são originários, é que foram realizadas exportações, bem como, de que somente em 2007 é que passaram a existir débitos do PIS/Pasep ou da Cofins, porquanto em 2006 a interessada ainda se encontrava no início de suas operações.

....

A meu ver, a inexistência de operações de exportação no ano de 2006 (ocorreram em fevereiro de 2007), por si só, não inibiria o reconhecimento do direito ao crédito originado dos custos, despesas e encargos havidos em 2006, bem como não impediria o seu aproveitamento em procedimento de compensação em período posterior à ocorrência das exportações. Até porque, a regra do § 4º, do art. 3º, qual seja, de que "O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes" poderia perfeitamente ser aplicada também nos casos envolvendo a Cofins-Exportação. Em outras palavras, quero dizer que o que importa é que os custos, despesas e encargos geradores dos créditos estejam vinculados às receitas de exportação.

...

Em face de todo o exposto, voto por converter o julgamento para que a Unidade de origem, diante de todos os elementos contidos no processo e de outros que entender necessários para tanto, informe a este Colegiado acerca da procedência do crédito indicado no PER de fl. 2, bem como, em assim o sendo, se o mesmo se mostra suficiente para suportar a compensação do débito indicado na Dcomp de fl. 7.

A Recorrente deverá ser cientificada quanto ao teor do resultado da diligência para que, em assim o desejando, manifeste-se no prazo de trinta dias.

A autoridade fiscal, em atendimento à Resolução, analisou o PER, as DACONs, as notas fiscais e outros documentos apresentados pela contribuinte e concluiu que a contribuinte teria direito ao crédito de R\$ 647.495,89, glosando a diferença com relação ao declarado na DACON (R\$ 1,421.186,62) e com relação ao valor requerido no PER (R\$ 1.687.295,08).

A autoridade fiscal informou as razões das glosas:

Item a) Notas Fiscais de Aquisição de Imobilizado (Sobre Bens do Ativo Imobilizado-Com Base no Valor de Aquisição - Ficha 16A - Linha 10 do DACON):

Primeiramente, importantíssimo salientar que a linha 10 da Ficha 16A do DACON deverá ser preenchida na hipótese de a pessoa jurídica optar pela **recuperação acelerada de créditos (depreciação acelerada)**, calculados sobre o **valor de aquisição de máquinas e**

equipamentos adquiridos novos, na proporção de 1/48 (um quarenta e oito avos), destinados ao ativo imobilizado, adquiridos a partir de 1º de maio de 2004, para utilização na produção de bens destinados à venda ou utilizados na prestação de serviços, conforme disposto no § 14 do art. 3º da Lei nº 10.833 de 2003.

Feita esta consideração inicial, e com base nas planilhas apresentadas pelo contribuinte, relativas aos meses de outubro a dezembro de 2006, verificamos que os valores totais da depreciação acelerada ali informados são absurdamente divergentes das importâncias declaradas nos respectivos DACONs:

...

Conforme planilha elaborada pelo contribuinte, fl. 896, a empresa informa que teria feito aquisições de máquinas e equipamentos nos valores ali informados, relativamente aos anos de 2005 e 2006. Frisa-se que, conforme informações da interessada, as primeiras aquisições teriam ocorrido em janeiro de 2005.

Em outra planilha, de fl. 897, o sujeito passivo detalha a forma como foram contabilizados os encargos de depreciação acelerada, com base nos valores de aquisição de máquinas e equipamentos adquiridos de janeiro de 2005 a dezembro de 2006, na proporção de 1/48, conforme disposto no § 14 do art. 3º da Lei nº 10.833 de 2003.

Como se percebe da análise da tabela 3 acima, há uma enorme discrepância entre os valores declarados no DACON, na Ficha 16A, linha 10 (depreciação acelerada sobre aquisições de máquinas e equipamentos) e os apresentados na planilha.

Com base nas informações contidas em arquivo magnético apresentado, contendo planilhas eletrônicas com a composição mensal das bases de cálculo dos créditos do PIS e COFINS, sobre aquisições de máquinas e equipamentos classificáveis no ativo imobilizado (depreciação acelerada), e analisando as notas fiscais solicitadas por amostragem, fls. 646 a 893, **observamos que os valores infinitamente mais significativos não são representativos de aquisições de máquinas e equipamentos, mas sim de notas fiscais referentes a pagamentos por serviços de execução de obras, desmatamentos, terraplanagem, remoção de solo, nivelamento de terreno, extração de cascalho, serviços de roçada, treinamento para operação de máquinas, transportes, pagamentos relativos à locação de galpões, entre outros itens q não se adequam à aquisição de máquinas/equipamentos.** Inclusive, o mesmo problema já havia sido relatado pelo auditor fiscal responsável pela primeira análise dos PER/DCOMPs. Na oportunidade, foi relatado pelo fiscal que o sujeito passivo teria descontado créditos sobre depreciação acelerada calculada em virtude de aquisições/serviços para construção de planta, areia lavada, materiais elétricos, construção pré-fabricada e pré-soldada, serviços de construção de barragens, serviços de construção civil, aterramentos, serviços de montagem de equipamentos, serviços de obra civil na planta, entre outros.

Do exposto, percebe-se, inequivocamente, que os bens relatados acima não poderiam, em hipótese alguma, integrar a Linha 10 da Ficha 16A dos DACONs, que se refere, exclusivamente, a cálculo de créditos acelerados sobre as compras de máquinas e equipamentos novos (1/48 avos do valor da aquisição) utilizados na fabricação de produtos destinados à venda.

...

Assim, analisamos as mencionadas notas fiscais e **glosamos aquelas que não se referiam a aquisições de máquinas/equipamentos, as que não foram entregues ou que apresentam divergências com as informações nos DACONs. Juntamos ao processo apenas as notas fiscais glosadas, sendo que nas tabelas 5 a 7, relacionamos os números de todas as NFs que não foram acatadas.**

..

[relaciona as notas fiscais glosadas por que não correspondem a aquisição de máquinas e equipamentos; relaciona as notas fiscais glosadas por não constarem na relação do contribuinte, ou não apresentadas, ou apresentadas em duplicidade]...

Analisando o DACON da empresa para o período em questão, verificamos que a empresa declara não ter apurado créditos sobre operações de importação, fls. 568 a 606, tanto é que as fichas 06B e 16B, onde o declarante deveria informar os valores relativos á depreciação (acelerada ou normal), sobre aquisições de máquinas/equipamentos ocorrido no mercado externo, vinculados a receitas de exportação, tributadas no mercado interno ou não tributada, não foram preenchidas, encontram-se inibidas.

Sendo assim, visando a padronizar as diligências em curso, e acatando as determinações contidas na decisão colegiada da segunda instância julgadora, adotaremos o entendimento exposto no Acórdão do CARF n.º 3102-002.167 .. nos autos 13116.001612/2007-49, ... que determina que deverão prevalecer os valores informados nos DACONs, que consistem nos documentos hábeis e idôneos, pois determinado pela legislação, para declaração dos valores dos créditos das contribuições não cumulativas apuradas mensalmente.

Por conseguinte, se o contribuinte tivesse, de fato, apurado créditos oriundos de aquisições no mercado externo, deveria ter procedido a retificação do DACON, na forma e segundo os prazos fixados na legislação tributária. Se tal correção não foi feita, indubitavelmente, devem prevalecer as informações prestadas nos correspondentes DACONs, ou seja, de que não houver quaisquer importações geradoras de créditos de PIS COFINS para os períodos em análise.

Portanto, glosaremos a integralidade dos créditos originados de importações de bolas de moinho, xantano entre outros itens, uma vez não constarem como geradores de créditos nos respectivos DACONs.

Importante salientar que, para fins de calculo de créditos, as planilhas elaboradas pelo contribuinte, que estão em desacordo com as informações dos DACONs, ora consideram bolas de moinho como insumos, ora como integrantes do ativo imobilizado.

.....

Item b) Notas Fiscais de Aquisição de Insumos (Bens Utilizados como Insumos - Ficha 16A - Linha 02 do DACON):

....

Constatamos que no período em questão, só foram adquiridos quatro tipos de insumos, combustíveis (biodiesel/óleo diesel), utilizados para garantir o processo de extração e beneficiamento do minério a ser utilizado no processo produtivo, cuja única fornecedora é a Petrobras Distribuidora S.A., uma única aquisição de explosivos/detonadores (no mês de outubro), cuja finalidade é destruir as rochas visando contribuir com o processo de lavra/Britagem, adquiridos da empresa Orica Brasil LTDA, por fim aquisições de bolas de moinho e xantato, somente no mês de dezembro, utilizadas no processo produtivo, segundo a empresa, para garantir a redução granulométrica proporcionando a liberação do mineral de interesse (no caso das bolas de moinho) e tornar a superfície da partícula hidrofóbica, ou seja, perder a sua afinidade com a água sendo possível sua interação com bolhas de ar (xantato), adquiridos da fornecedora Masa MinasArgentinas S.A (aquisições efetuadas no mercado externo).

..

Consultando o DACON da empresa para o período em questão, verificamos que a empresa declara **não ter apurado créditos sobre operações de importação**, fls. 568 a 570, tanto é que as fichas 06B e 16B, onde o declarante deveria informar os valores das aquisições, dos custos e das despesas decorrentes de operações de importação vinculados a receitas de exportação, tributadas no mercado interno ou não tributada, não foram preenchidas, encontram-se inibidas.

Sendo assim, mais uma vez, deverão prevalecer os valores informados nos DACONs, que consistem nos documentos hábeis e idôneos, pois determinado pela legislação, para declaração dos valores dos créditos das contribuições não cumulativas apuradas mensalmente.

Por conseguinte, se o contribuinte tivesse, de fato, apurado créditos oriundos de aquisição de insumos no mercado externo, deveria ter procedido a retificação do referido demonstrativo, na forma e segundo os prazos fixados na legislação tributária. Se tal correção não foi feita, indubitavelmente, devem prevalecer as informações prestadas nos correspondentes DACONs.

Portanto, glosaremos a integralidade dos créditos originados de importações de bolas de moinho e xantato, conforme planilha elaborada pela empresa, tendo em vista que as fichas 06B e 16B encontram-se zeradas/inibidas, sem informações acerca de eventuais créditos calculados sobre a importação de insumos.

Analisamos a situação cadastral dos principais fornecedores nacionais da empresa, que são Petrobras Distribuidora S.A. (combustíveis) e Orica Brasil LTDA (explosivos), fls. 1411 a 1416, não tendo sido encontradas irregularidades.

Por fim, apenas nas aquisições de explosivos/detonadores houve destaque do IPI. Tal análise é necessária, pois, para fins de cálculo de créditos do PIS/COFINS, não integra o custo dos insumos o IPI incidente na aquisição, quando for recuperável pelo comprador. Por meio da Ficha Dados Iniciais da DIPJ, exercício 2007, ano-calendário de 2006, fls. 1417 a 1420, pudemos constatar que a empresa não é contribuinte do IPI, **portanto, por não recuperar o imposto na aquisição de seus insumos, o valor integrará seus custos e poderá compor a base de cálculo para apuração de créditos do PIS/COFINS, como procedeu o contribuinte. Em relação ao ICMS, também integrará o custo de aquisição dos insumos, uma vez que não foi cobrado pelo vendedor na condição de substituto tributário.**

3) Notas Fiscais de Despesas de Energia Elétrica (Ficha 16A - Linha 04 do DACON..

O valor total das despesas com energia elétrica discriminado na planilha apresentada pelo contribuinte confere com a linha 04 da Ficha 16A do DACON, fl. 645.

Intimamos o contribuinte a apresentar todas as notas fiscais que deram suporte aos valores declarados. A nota fiscal mais representativa, no valor de R\$ 185.401,73, foi de aquisição de energia elétrica da empresa Tractebel Energia Comercializadora Ltda. **Pudemos verificar que a empresa descontou créditos de PIS/ COFINS sobre o valor total da nota, ou seja, R\$ 185.401,73, quando o correto seria sobre o valor de R\$ 131.635,23 (excluindo-se R\$ 53.766,50 referente ao ICMS substituição), já que o ICMS integra o custo de aquisição dos insumos, exceto quando cobrado pelo vendedor na condição de substituto tributário.**

Outra irregularidade constatada, diz respeito às três últimas linhas da planilha elaborada, tendo em vista que o contribuinte informou que adquiriu energia elétrica de empresas que na verdade venderam artigos para laboratório e partes e peças de uma subestação composta por materiais diversos. As empresas em questão são a Merse Artigos para Laboratórios LTDA e a Weg Equipamentos Elétricos S.A, ou seja, não são empresas que tem como atividade a venda de energia elétrica.

(GRIFOS ACRESCIDOS)

A contribuinte, cientificada dessa Informação Fiscal, apresentou manifestação de inconformidade, por meio da qual roga mais uma vez pelo Princípio da Verdade Material, para que ele prevaleça sobre a formalidade e os erros de preenchimento da

DACON. E que os documentos contábeis e notas fiscais devem ser base da apuração da realidade, não se restringindo a apuração ao informado na DACON.

Reconhece que cometeu equívoco ao relacionar notas fiscais com gastos que deveriam ser enquadrados como bens e serviços relativos a edificações (que compõem a planta industrial), ao invés de aquisição de máquinas e equipamentos. Mas ressalta que havia apresentado documentos que comprovam os gastos com edificações e o direito ao crédito, descontados na base de depreciação.

A contribuinte acrescenta que lhe parece equivocada as glosas motivadas por notas fiscais não apresentadas e apresentadas em duplicidade, pois ao cotejar a relação da Informação Fiscal e os documentos tem como certo que essas notas foram apresentadas.

Ela ainda explica que, com relação à exclusão pela autoridade fiscal do ICMS substituição nas despesas de energia elétrica, ela não pode ser mantida por que o ICMS substituição nessa despesa de energia elétrica não se confunde com o ICMS substituição de outros tipos de operação. In verbis:

Dos créditos relacionados às despesas de energia elétrica

Primeiramente, importante destacar que, assim como ocorre em todas as Unidades Federativas, ocorre o fato gerador do ICMS quando da entrada no território goiano de energia elétrica não destinada a comercialização ou industrialização, conforme o disposto no art. 4º §1º do Decreto 4.852/97. Vejamos:

Art. 4º O ICMS tem como fato gerador a (Lei nº 11.651/91, art. 11 e 12):

(...) #

§ 1º É, também, fato gerador do ICMS:

(-)

III - a entrada, no território goiano, decorrente de operação interestadual, dos seguintes produtos, quando não destinados à comercialização ou à industrialização: (...)

b) energia elétrica;

Assim como nos casos de aquisição de mercadorias, produtos e serviços, os **consumidores** de energia elétrica possuem a liberalidade de realizar sua contratação junto às empresas geradoras, distribuidoras ou agente comercializador, ainda que a mesma não tenha sido gerada na Unidade Federativa de consumo. Desta forma, não se obrigam a consumir ou contratar energia elétrica da concessionária oficial, podendo recorrer ao mercado de contratação livre.

Diante de tal fato, as Unidades Federativas, no intuito de garantir responsabilidade pelo recolhimento do ICMS incidente sobre o consumo de energia elétrica, celebraram o Convênio ICMS nº 83/00, por meio do qual atribuiu-se ao estabelecimento gerador ou distribuidor, a obrigatoriedade de cumprir com a obrigação tributária principal (pagamento). Vejamos:

CONVÊNIO ICMS 83/00

Dispõe sobre o regime de substituição tributária nas operações interestaduais com energia elétrica não destinada à comercialização ou à industrialização. (...)

Cláusula primeira. **Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a atribuir ao estabelecimento gerador ou distribuidor, inclusive o agente comercializador de energia elétrica, situados em outras unidades federadas, a condição de substitutos tributários, relativamente ao ICMS**

incidente sobre a entrada, em seus territórios, de energia elétrica não destinada à comercialização ou à industrialização.

Da detida análise de referido dispositivo legal, conclui-se que a modalidade de substituição tributária estabelecida no Convênio 83/00, nem de longe se amolda ao modelo relacionado à substituição tributária pelas operações posteriores, cuja metodologia visa recolher o ICMS devido pelo próximo da cadeia tributária, geralmente um estabelecimento varejista, que confere continuidade ao ciclo de circulação da mercadoria.

A substituição tributária que ocorre com a energia elétrica, apenas e tão somente, atribui a responsabilidade ao gerador ou distribuidor, localizado em outra UF, pelo recolhimento do imposto devido por ele próprio, tanto que o Convênio ICMS 83/00 faz questão de mencionar "energia elétrica não destinada à comercialização ou industrialização".

Ora, se o gerador ou distribuidor, é o responsável pelo recolhimento do ICMS incidente na energia elétrica consumida pelo contratante, não destinada a comercialização ou industrialização, por dedução lógica, a norma refere-se ao imposto devido pelo próprio gerador ou distribuidor, ou seja, o ICMS normal, que foi tratado como substituição tributária, pelo simples fato do estabelecimento fornecedor, não estar localizado na mesma UF de consumo.

Caso o estabelecimento gerador ou distribuidor, localizar-se na mesma UF de consumo da energia elétrica, o Convênio ICMS 83/00 não tem aplicação, pois neste caso, o estabelecimento fornecedor já recolheria o ICMS ao seu Estado, através da apuração do imposto em sua escrita fiscal.

Tal fato ocorreu, durante certo período de tempo, nas operações de fornecimento de energia elétrica pela concessionária estatal Centrais Elétricas de Goiás S.A.-CELG à Recorrente.

Assim, nenhuma diferença há, quanto ao ICMS incidente, tanto em uma nota fiscal contratada da CELG, quanto da TRACTEBEL ENENERGIA S.A. ou qualquer outra empresa fornecedora localizada em outra UF, visto que, o custo tributário foi integralmente suportado pela empresa contratante, a Recorrente no caso.

Portanto, não se pode atribuir tratamento igualitário de conceito a modalidade de substituição tributária de ICMS nas operações com energia elétrica, nos termos do Convênio ICMS 83/00, com a modalidade de substituição tributária pelas operações posteriores, pelo simples fato de que a empresa adquirente, naquele caso, atua como consumidor final do produto em si, no caso, a energia elétrica.

Desta forma, enseja o mesmo direito ao crédito de PIS/COFINS, sem a dedução do ICMS destacado no documento fiscal a título de substituição tributária, uma nota fiscal de contratação de energia elétrica adquirida de empresa localizada em outra UF, e uma nota fiscal emitida por outra empresa fornecedora, localizada no mesmo estado, pois em ambos os casos, trata-se do imposto estadual incidente pelas operações próprias, perfazendo o custo final do produto.

Com efeito, analisando a nota fiscal glosada pelo i. Auditor, verifica-se que caso seja aplicada a alíquota de ICMS prevista para a aquisição de energia elétrica sobre o valor da nota obter-se-á o valor idêntico ao destacado na nota fiscal no campo ICMS

"substituição". Esse fato denota que o ICMS-ST, no caso em tela, implica tão somente a transferência da responsabilidade pelo recolhimento do tributo.

Logo, por esses motivos, merece reforma o Despacho Decisório ora combatido, a fim de que seja reconhecido o direito ao crédito de PIS descontado pela Recorrente sobre as operações de aquisição de energia elétrica realizada nos termos do Convênio ICMS nº 83/00, adotando-se como base o valor integral da nota fiscal, considerando o valor destacado a título de ICMS substituição tributária.

Outro aspecto que merece reforma é a glosa de itens adquiridos para composição de subestação de energia própria da Recorrente, sob o fundamento de que as empresas fornecedoras não tem como atividade a venda de energia elétrica.

Ora, em que pese a mercadoria adquirida em referidos casos não se tratar de energia elétrica propriamente dita, tratam-se de despesas relacionadas à energia elétrica, gerando igualmente o direito ao desconto do crédito de PIS sobre referidas operações.

Com efeito, ainda que se desconsiderasse a natureza do crédito sobre referidas operações, ou seja, como não sendo vinculadas à despesa de energia elétrica, os valores despendidos pela Recorrente igualmente gerariam direito ao desconto do crédito na qualidade de bens destinados a composição do ativo imobilizado ou insumos na manutenção de máquinas e equipamentos, nos termos da Lei nº 10.637/02. Nesse sentido, eis o entendimento do CARF sobre a matéria:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/07/2003 a 30/09/2003 Ementa: CRÉDITOS. INSUMOS. **No cálculo do PIS NãoCumulativo podem ser descontados os créditos calculados em relação às partes e peças utilizados na manutenção de máquinas e equipamentos.**

COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. Os combustíveis e lubrificantes usados diretamente na produção geram direito ao crédito independente de exercerem ação direta sobre o produto em fabricação. LOCAÇÃO DE MAQUINAS E EQUIPAMENTOS. ÔNUS DA PROVA. Cabe a quem alega o direito comprovalo. Em virtude de falta de comprovação de que os valores deduzidos do PIS na sistemática não cumulativa referemse efetivamente a locação de maquinas e equipamentos usados no processo produtivo da empresa o direito não há de ser reconhecido. (Processo nº 10218.000489/2005-41, Data de Publicação: 09/08/2011, Contribuinte: COMPANHIA SIDERÚRGICA DO PARA COSIPAR, Relator(a): NAYRA BASTOS MANATTA) (grifo nosso)

Dessa forma, resta evidente a materialidade do crédito incidente sobre as despesas de energia elétrica referentes a sua aquisição no mercado livre, sem o desconto do ICMS-ST, bem como sobre os itens adquiridos com o objetivo de composição da subestação de energia própria da Recorrente

É o relatório.

Voto

Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira

Tempestivo o recurso e atendidos os demais requisitos de admissibilidade.

Preliminares -

Tempestividade e atendimento dos demais requisitos de admissibilidade aferidos na Resolução 3401-000.222.

Esposo o entendimento que dá as fundações e orienta o contido na Resolução acima citada, de que a administração pode agir e decidir sob o manto dos Princípios da eficiência, da finalidade, da verdade material e do informalismo moderado.

Esses princípios justificariam a legalidade e a legitimidade de decisões que ultrapassariam os equívocos cometidos pelos contribuintes em suas obrigações acessórias e em suas petições. Há cabimento para que, em uma aproximação de boa fé e lealdade, a administração interpele por esclarecimentos quando se vê diante de incongruências e erros nas petições de contribuinte, e crie a oportunidade para eventuais saneamentos, se possíveis pelo que determina a lei.

O fato desse processo estar submetido à apreciação deste Colegiado entrega a ele a competência para admitir a retificação das declarações fiscais quando se constata que elas trazem erros diante do que se apura na escrituração ou empiricamente - na atividade da contribuinte.

A Resolução não acolheu a motivação de glosa baseada unicamente no que constava nas DACONs, como consta do Despacho Decisório e nos Acórdão proferido pela 1ª instância. Ou seja, não se constituiria em fato intransponível para a verificação do direito a crédito estar a DACON com campos em branco ou preenchidos com zero, ou preenchidos com valores errados.

Esse entendimento se consubstanciou naquela Resolução na decisão do colegiado para se verificar a procedência do crédito, aproveitando tudo o que consta do processo e outros que entender necessários.

Ora, a autoridade fiscal adotou o critério de prevalência do contido na DACON em detrimento dos documentos apresentados pela contribuinte em resposta à sua Intimação. A meu julgar, a adoção desse critério afastou-se do entendimento nuclear da Resolução.

No encontro de documentos contábeis e notas fiscais com as DACONS, deve prevalecer a Verdade Material sobre a formalidade. Se comprovadas a materialidade e a procedência dos gastos e depreciações, e o seu enquadramento nas prescrições da legislação que disciplina os créditos do PIS e da COFINS, eles deve justificar o reconhecimento do direito a crédito, mesmo que se constate erros no preenchimento de declarações fiscais e na escrituração.

Por isso proponho a este Colegiado reafirmar a Resolução anterior e converter esse julgamento em diligência para:

- informar os gastos (e notas fiscais) com bens e serviços relativos às edificações e planta da atividade de produção da contribuinte; informar e segregar outros tipos de gastos;
- No item anterior, para cada um dos tipos de gastos, informar a procedência dos gastos e informar as razões para a glosa ou para a não glosa;
- Repetir os dois itens anteriores com relação aos gastos relativos à aquisição de bens ou serviços procedentes do exterior;
- Revisar as glosas baseadas na motivação de falta de apresentação de notas fiscais e duplicidade de notas fiscais, tendo em vista a consideração feita pela contribuinte;

Entretanto, na sessão de junho de 2016, por maioria de votos, esta proposta de conversão do julgamento em diligência não foi aprovada; e nessa ocasião o processo saiu de julgamento com vistas para o Conselheiro Júlio César Alves Ramos. Nas sessões seguintes ele permaneceu na pauta, mas não foi julgado por falta de tempo. Na sessão de hoje, prosseguimos a apreciação do contraditório.

Mérito

Sobre as bases e critérios da apuração

A diligência proposta foi vencida, pois o colegiado a entendeu desnecessária, sendo possível prosseguir o julgamento sem ela. Retomo os argumentos ali constantes para que eles passem a compor este voto, os quais submeto a este colegiado, não mais para a diligência, mas para apreciar o mérito da lide.

Reafirmo o entendimento que deu as fundações e orientou o contido na Resolução acima citada, de que a administração pode agir e decidir sob o manto dos Princípios da eficiência, da finalidade, da verdade material e do informalismo moderado.

Esses princípios justificam a legalidade e a legitimidade de decisões que ultrapassam os equívocos cometidos pelos contribuintes em suas obrigações acessórias e em suas petições. Sob o manto constitucional e da legislação processual que albergam a boa fé e a lealdade, pode a administração interpelar por esclarecimentos quando se vê diante de incongruências e erros nas petições de contribuinte, e criar a oportunidade para eventuais saneamentos, se possíveis pelo que determina a lei.

O fato desse processo estar submetido à apreciação deste Colegiado entregou a ele a competência para admitir a retificação das declarações fiscais quando se constata que elas trazem erros diante do que se apura na escrituração ou empiricamente - na atividade da contribuinte.

A Resolução não acolheu a motivação de glosa baseada unicamente no que constava nas DACONs, como consta do Despacho Decisório e nos Acórdão proferido pela 1ª instância. Ou seja, não se constituiria em fato intransponível para a verificação do direito a crédito estar a DACON com campos em branco ou preenchidos com zero, ou preenchidos com

valores errados. Esse entendimento se consubstanciou naquela Resolução na decisão do colegiado para se verificar a procedência do crédito, aproveitando tudo o que consta do processo e outros que entender necessários.

A autoridade fiscal adotou o critério de prevalência do contido na DACON em detrimento dos documentos apresentados pela contribuinte em resposta à sua Intimação. A meu julgar, a adoção desse critério afastou-se do entendimento nuclear da Resolução.

Por isso proponho a este Colegiado, como havia explicado na sessão de junho de 2016 e mantenho nesta sessão, que, no encontro de documentos contábeis e notas fiscais com as DACONS, deve prevalecer a Verdade Material sobre a formalidade. Se comprovadas a materialidade e a procedência das receitas e dos gastos e depreciações, e o seu enquadramento nas prescrições da legislação que disciplina os créditos do PIS e da COFINS, eles devem justificar o reconhecimento do direito a crédito, mesmo que se constate erros no preenchimento de declarações fiscais e na escrituração.

Sobre as glosas

Primeiramente apresento a este Colegiado o entendimento que baliza minha proposição de apuração de créditos e que passa pelo conceito de insumos, na apuração do PIS e da COFINS previstos na Lei 10.637/2002 e 10.833/2003.

Considerações preliminares para o conceito de insumo ao caso O sentido de não cumulatividade para o PIS e para a COFINS e a lógica básica para sua apuração A Constituição Federal, em seu artigo 195, estabeleceu contribuições incidentes sobre as receitas ou faturamento do empregador, da empresa ou de entidade equiparada na forma da lei, cuja arrecadação desse tributo se constituiria em recursos a serem destinados a financiar a seguridade social. Ela, em seu § 12, atribuiu ao legislador ordinário a competência para a criação e o disciplinamento do regime de não cumulatividade dessas contribuições.

A Constituição Federal cria a incidência desses tributos sobre a receita ou a faturamento. Mas, são as Leis n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003 que trazem elementos para definir as hipóteses de incidência e as de exclusão ou isenção.

Além disso, essas leis, regulam o PIS e a COFINS e pretendem vir ao encontro daquela previsão constitucional de um regime de não cumulatividade. Nesse sentido, elas trazem as regras para a determinação do valor devido dessas contribuições, e, para tanto, prevêm que o cálculo considere a redução por créditos apurados para fatores que concorreram para a obtenção dessa receita ou faturamento.

A regra da não cumulatividade estatuída pelo inciso II, § 3º do artigo 153 da CF/1988 para o IPI não corresponde ao regime de não cumulatividade previsto pelo § 12 do artigo 195 da mesma CF. E mesmo as regras das Leis acima citadas, que se apresentam como sob o manto desse regime de não cumulatividade, não correspondem à lógica e regime previsto para o IPI. Mas o uso da mesma expressão - parece-me - pode causar confusão para os neófitos da matéria. Por isso propugno seja o regime de não cumulatividade do PIS e da COFINS considerado um regime próprio e distinto daquele reservado ao IPI.

Para disciplinar o creditamento, que abate o valor devido, **essas leis informam e** disciplinam o creditamento para, por dedução ou abatimento, se determinar o valor devido dessas contribuições. O creditamento assim estabelecido pretende atender ao regime de não cumulatividade previsto na Constituição Federal e criado através das Leis aqui citadas. **E, até o momento, este é um ponto central em minha compreensão a respeito dessa matéria:**

- a materialidade desse tributo está na receita tributável;
- a materialidade da não cumulatividade está na relação de dependência da receita tributável para com a ocorrência do fator previsto em lei - qual seja, corresponda à uma das hipóteses dos §§ e incisos do artigo 3º da Lei em tela-; logo, o direito de creditamento está reservado para os fatores em que esteja demonstrado ser ele necessário para a geração da receita tributável.

Apesar de mal traçadas, essas breves considerações representam, a meu ver, a lógica da não cumulatividade do PIS e da COFINS **expressa na leitura conjugada dos artigos dessas Leis**. Não faz sentido que se possa gerar creditamento a partir da ocorrência de fatores que não tenham relação de causalção ou de concorrência para com a geração da receita a ser tributada. Contradiz essa lógica ler os incisos e §§ do artigo 3º desconectados dos demais artigos da mesma Lei, principalmente os artigos 1º e 2º.

Pressupostos para interpretar e identificar os insumos e demais fatores para o creditamento do PIS e da COFINS:

Além dessas considerações gerais, ainda preciso me aproximar de outro aspecto central da matéria: a referência a insumo constante nessas leis. Grande controvérsia se instalou a respeito desse creditamento, especialmente quanto ao inciso II, que traz o seguinte texto:

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 nº10.485, 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)

Principalmente os debates se centram na definição de insumos para efeito dessa regra. Os estudiosos sintetizam relatando a existência de três correntes de interpretação e decisão:

1. a primeira que se utiliza dos conceitos e definições proporcionadas pela legislação do IPI, e constantes nas Instruções Normativas da Receita Federal que tratam do PIS e da COFINS, e circunscrevem insumos a matérias primas, produtos intermediário e material de embalagem;
2. a segunda que se utiliza dos conceitos e definições proporcionadas pela legislação do Imposto de Renda, e identificam e separam os custos e despesas das operações e os custos e despesas não operacionais; insumos seriam toda e qualquer custo ou despesa operacional da pessoa jurídica;

3. a terceira que entende que o PIS e a COFINS deve se pautar por conceitos e definições próprias, que acaba por se afastar da visão estreita da primeira e, também, da visão alargada da segunda.

As duas primeiras perspectivas, (1º) para se tratar insumos no PIS e na COFINS a partir da legislação do IPI, malgrado ser a esposada pela Receita Federal em suas normativas, e (2ª) a que se alinha com a legislação do Imposto de Renda, vêm sendo questionadas recorrentemente.

Decisões proferidas nas altas cortes administrativas vêm assentando o entendimento da 3ª perspectiva, de que o PIS e a COFINS demandam critérios próprios. Dentre essa decisões destaco o bem fundamentado voto do Ilmo Conselheiro Henrique Pinheiro Torres na Câmara Superior de Recursos Fiscais - no Acórdão n.º 9303-01.035:

A questão que se apresenta a debate diz respeito à possibilidade ou não de se apropriar como crédito de Pis/Pasep dos valores relativos a custos com combustíveis, lubrificantes e com a remoção de resíduos industriais. O deslinde está em se definir o alcance do termo insumo, trazido no inciso II do art. 3º da Lei 10.637/2002.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil estendeu o alcance do termo insumo, previsto na legislação do IPI (o conceito trazido no Parecer Normativo CST nº 65/79), para o PIS/Pasep e a para a Cofins não cumulativos. A meu sentir, o alcance dado ao termo insumo, pela legislação do IPI não é o mesmo que foi dado pela legislação dessas contribuições. No âmbito desse imposto, o conceito de insumo restringe-se ao de matéria-prima, produto intermediário e de material de embalagem, já na seara das contribuições, houve um alargamento, que inclui até prestação de serviços, o que demonstra que o conceito de insumo aplicado na legislação do IPI não tem o mesmo alcance do aplicado nessas contribuições. Neste ponto, socorro-me dos sempre precisos ensinamentos do Conselheiro Julio César Alves Ramos, em minuta de voto referente ao Processo nº 13974.000199/2003- 61, que, com as honras costumeiras, transcrevo excerto linhas abaixo:

Destarte, aplicada a legislação do ao caso concreto, tudo o que restaria seria a confirmação da decisão recorrida.

Isso a meu ver, porém, não basta. É que, definitivamente, não considero que se deva adotar o conceito de industrialização aplicável ao IPI, assim como tampouco considero assimilável a restritiva noção de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem lá prevista para o estabelecimento do conceito de 'insumos' aqui referido. A primeira e mais óbvia razão está na completa ausência de remissão àquela legislação na Lei 10.637.

Em segundo lugar, ao usar a expressão 'insumos', claramente estava o legislador do PIS ampliando aquele conceito, tanto que ai incluiu 'serviços', de nenhum modo enquadráveis como matérias primas, produtos intermediários ou material de embalagem.

Ora, uma simples leitura do artigo 3º da Lei 10.637/2002 é suficiente para verificar que o legislador não restringiu a apropriação de créditos de Pis/Pasep aos parâmetros adotados no creditamento de IPI. No inciso II desse artigo, como asseverou o insigne conselheiro, o legislador incluiu no conceito de insumos os serviços contratados pela pessoa jurídica. Esse dispositivo legal também considerou como insumo combustíveis e lubrificantes, o que, no âmbito do IPI, seria um verdadeiro sacrilégio. Mas as diferenças não param aí, nos incisos seguintes, permitiu-se o creditamento de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado etc. Isso denota que o legislador não quis restringir o creditamento do Pis/Pasep as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada.

As condições para fruição dos créditos acima mencionados encontram-se reguladas nos parágrafos desse artigo. Voltando ao caso dos autos, os gastos com aquisição de combustíveis e com lubrificantes, junto à pessoa jurídica domiciliada no país, bem como as despesas havidas com a remoção de resíduos industriais, pagas a pessoa jurídica nacional prestadora de serviços, geram direito a créditos de Pis/Pasep, nos termos do art. 3º transcrito linhas acima.

Com essas considerações, voto no sentido de negar provimento ao recurso apresentado pela Fazenda Nacional..

Por causa dessas considerações que entendo:

(a) não se poder limitar o creditamento aos conceitos e critério advindos da legislação do IPI. Os insumos não se limitam às matérias primas, aos produtos intermediários e aos materiais de embalagem, e não se limitam à avaliação pela aplicação do critério de consumo/desgaste físico. Essa limitação não encontra sustentação no que dispôs a Constituição Federal e as Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 sobre a matéria;

(b) não se pode acriticamente transpor para o creditamento do PIS e da COFINS os conceitos e regras da legislação do Imposto de Renda, pois, além de serem de materialidades distintas, essa legislação não se destina a tratar a hipótese de incidência do tributo contemplando a unidade de análise representada pela relação "insumo-processo-produto/serviço destinados a venda", como é o caso do PIS e da COFINS.

A meu ver, essas duas leis informam que dão direito a crédito os bens e serviços, utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção de bens ou produtos destinados a venda. Quando designam insumos, tenho como certo que se referem a fatores de produção, os fatores necessários para que os serviços possam estar em condições de serem prestados ou para que os bens e produtos possam ser obtidos em condições de serem destinados a venda. E quando afirmam que são os utilizados na prestação de serviços e na produção, depreendo que: são os utilizados na ação de prestar serviços ou na ação de produzir ou na ação de fabricar. Para se decidir que um bem ou serviço possa gerar crédito com relação a determinada receita tributada, **há que se perquirir em que medida esse bem ou serviço é**

fator necessário para a prestação do serviço ou para o processo de produção do produto ou bem destinado a venda, e geradores, em última instância, da receita tributada.

A meu sentir, não é o caso de restringir a que o bem ou serviço tenha sido utilizado como insumo do próprio produto a ser vendido ou do próprio serviço; ou que ele seja adstrito pelo princípio do contato físico, ou do desgaste ou transformação.

Embora o serviço prestado ou o produto vendido seja o *alfa* da obtenção da receita a ser tributada, a lei indica que o bem ou o serviço utilizado como insumo alcança a atividade de prestação do serviço ou a atividade de produção, direta ou indiretamente quanto ao produto vendido. Essa visão conjuga o "processo" e o "produto/serviço resultante do processo". Mas esses processos devem estar inequivocamente ligados ao serviço prestado ou ligados ao produto vendido. Para se justificar o creditamento, não basta demonstrar que os bens e serviços concorreram para o processo de produção, ou de fabricação, ou de prestação do serviço, mas é necessário em adição demonstrar para qual produto ou serviço aqueles fatores de produção ou insumos concorreram.

Concluídas essas considerações introdutórias, sinto-me em condições de propor passar à análise das questões de mérito.

Das glosas dos bens utilizados como insumos e dos gastos com bens, serviços e outros fatores aplicados no processo de produção:

A recorrente é uma empresa de extração e produção de bens minerais.

Da análise do exposto anteriormente, considero que podem gerar direito a crédito na apuração das contribuições sociais os gastos com e os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País, aplicados ou consumidos no processo de produção do qual resultam, principalmente, bens de consumo, destinado ao comércio, ou para serem usadas em novo processo de transformação, ou para serem usados nos processos de prestação de serviços, ou para serem usados no processo de revenda, observados os limites e as condições dadas pela lei.

Também entendo que o termo "insumo" não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão-somente, como aqueles bens e serviços que, adquiridos de pessoa jurídica, efetivamente sejam aplicados ou consumidos nesses processos. E, ainda, em se tratando de aquisição de bens, estes não poderão estar incluídos no ativo imobilizado da empresa.

Mas os dispositivos legais que estabelecem o PIS e a COFINS não invocaram a legislação do IPI ou do IRPJ para subsidiar a determinação do direito de creditamento. Por todas essas considerações feitas, proponho que não deve prevalecer a motivação da autoridade fiscal quando ela aplica apenas os conceitos da legislação do IPI para justificar as glosas.

Nesse sentido, as possibilidades para se caracterizar insumos não se limitam a:

- - quando se tratar de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, bens esses que efetivamente compõem ou se agregam ao bem final da etapa de industrialização;
- - quando se tratar de outros bens quaisquer, os quais não se agregam ao bem final, desde que sofram alterações, como desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em industrialização.
- aos bens obtidos por processo industrial.

No caso em discussão neste processo, há que se identificar que despesas e custos se referem aos fatores que se ligam comprovadamente ao processo de produção, de prestação de serviços e de revenda. As informações presentes neste processo, a meu ver, permitem que formemos convicção a esse respeito.

Por isso entendo que as etapas de preparação material da planta para acesso, extração e obtenção dos recursos e insumos minerais, bem como as atividades de acesso, extração, movimentação e tratamento dos minerais assim obtidos, constituem parte do processo de produção para fins de apuração dos créditos dessas contribuições sociais.

Por isso, considero que os gastos com explosivos, detonadores, bolas de moinho, xantato e biodiesel podem ser considerados insumos a justificar os créditos na apuração dos PIS e da COFINS, em análise neste processo.

Além disso, os gastos com bens e serviços com as atividades de acesso, extração, transporte e tratamento dos recursos minerais podem ser considerados como necessários ao processo de produção e justificam os créditos em discussão.

Ademais, também justificam esses créditos os gastos com preparo e manutenção da planta e das edificações, calculados sob a forma de depreciação.

Por isso, e respeitando as definições postas neste voto, creio que não devem ser mantidas as glosas referentes aos pagamentos por serviços de execução de obras, desmatamentos, terraplanagem, remoção de solo, nivelamento de terreno, extração de cascalho, serviços de roçada, treinamento para operação de máquinas, transportes, pagamentos relativos à locação de galpões, entre outros itens, e os créditos devem ser calculados consoante sejam eles relativos a edificações, ou sejam eles considerados serviços ou bens adquiridos necessários ao processo de produção, ou a aluguéis de equipamentos ou edificações, etc.

Concordo com os argumentos da defesa e também entendo que a razão assiste à recorrente no que concerne à diferença entre o ICMS substituição tributária no tipo de obrigação de despesa com energia elétrica deste caso, com o ICMS substituição usual, pois temos aqui a empresa como consumidora final, não havendo possibilidade de repasse.

A apuração do valor de crédito deve aproveitar todas as notas fiscais e demais documentos juntados pela contribuinte nestes autos, inclusive após a apresentação do recurso voluntário, desde que atendam ao decidido neste Acórdão e às leis que disciplinam a matéria.

As demais glosas devem ser mantidas pelo fato da contribuinte não as ter contestado.

É como voto.

Processo nº 13116.000674/2007-33
Acórdão n.º **3401-003.434**

S3-C4T1
Fl. 11

Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira - Relator