



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

Processo n° 16682.720417/2012-42
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3403-003.378 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de novembro de 2014
Matéria DCOMP-COFINS
Recorrente VALE S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009

PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO. DILIGÊNCIA/PERÍCIA.

Nos processos derivados de pedidos de compensação/ressarcimento, a comprovação do direito creditório incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes. Não se presta a diligência, ou perícia, a suprir deficiência probatória, seja do contribuinte ou do fisco.

VERDADE MATERIAL. INVESTIGAÇÃO. COLABORAÇÃO.

A verdade material é composta pelo dever de investigação da Administração somado ao dever de colaboração por parte do particular, unidos na finalidade de propiciar a aproximação da atividade formalizadora com a realidade dos acontecimentos.

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2009

Ementa:

COFINS. 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. São exemplos de insumos, no caso analisado, os estudos e pesquisas detalhados com identificação que permita vinculá-los à atividade produtiva da empresa, e os serviços de geologia e de prospecção e sondagens, ainda que efetuados em etapa prévia à que o fisco considerou como “fase produtiva”.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer créditos em relação a estudos e pesquisas detalhados com identificação que permita vinculá-los à atividade produtiva da empresa, e a serviços de geologia e de prospecção e sondagens, ainda que efetuados em etapa prévia à que o fisco considerou como “fase produtiva”. Vencido o Conselheiro Domingos de Sá Filho, que deu provimento em maior extensão para atender ao pedido alternativo do contribuinte e reconhecer o direito de crédito sobre a depreciação do imobilizado. Vencidos os Conselheiros Luiz Rogério Sawaya Batista e Ivan Allegretti que, além de acompanharem o voto do Conselheiro Domingos, reconheciam o direito de crédito sobre lubrificantes e despesas com carga e descarga. Sustentou pela recorrente o Dr. João Manoel Martins Vieira Rolla, OAB/MG nº 78.122.

ANTONIO CARLOS ATULIM - Presidente.

ROSALDO TREVISAN - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Carlos Atulim (presidente da turma), Rosaldo Trevisan (relator), Alexandre Kern, Ivan Allegretti, Domingos de Sá Filho e Luiz Rogério Sawaya Batista.

Relatório

Versa o presente sobre **pedido de restituição/ressarcimento (PER)** (fls. 3 a 14)¹, com transmissão em 16/12/2011 (numeração com final 4422), referente a créditos de COFINS - exportação/2º trimestre de 2009, em saldo de R\$ 142.817.778,59 (com base no § 2º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003), **cumulado com 3 compensações (DCOMP)** transmitidas em 21/12/2011 (fls. 15 a 18 - no valor de R\$ 53.662.875,45; fls. 19 a 22 - no valor de R\$ 47.203.545,57; e fls. 23 a 26- no valor de R\$ 41.951.357,57), todas em relação a débitos de IRPJ de novembro de 2011. Apensado a este o processo nº 16682.720483/2012-12 (de controle dos débitos declarados nas DCOMP vinculadas).

¹ Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos) conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Iniciada a ação fiscal tendente a verificar o direito creditório demandado neste processo e em outros (referentes a “PIS não cumulativo” e a “COFINS não cumulativa”, de 2008 a 2010), em 26/04/2012 (fls. 124 a 127), a empresa é intimada a apresentar os documentos e esclarecimentos detalhados às fls. 125/126. São então apresentados os documentos de fls. 133 a 231, posteriormente complementados pelos de fls. 236 a 253. Após novas intimações (fls. 254 a 257, em 16/07/2012; fls. 326 a 329, em 23/08/2012; e 394 a 396, em 05/09/2012), são enviados, respectivamente, os documentos de fls. 258 a 325, 330 a 393, e 397 a 419.

Em 24/06/2013 é proferido o **Despacho Decisório** nº 140/2013, de fl. 484, fundado no Parecer DEMAC nº 140/2013 (fls. 455 a 476), deferindo parcialmente o pedido de ressarcimento, reconhecendo créditos de COFINS vinculados a receitas de exportação apuradas no 2º trimestre de 2009 no valor de R\$ 95.977.006,77; aceitando as retificações efetuadas nas 3 DCOMP, deferindo as duas primeiras e homologando parcialmente a terceira, determinando a cobrança do crédito remanescente de IRPJ no valor de R\$ 46.480.771,82. No parecer que ampara o referido despacho narra-se que:

- (a) conforme ficha 01 da DACON referente ao período, a interessada optou por apropriar custos, encargos e despesas pelo critério do rateio proporcional (Receita de Exportação com base na proporção da Receita Bruta Auferida), tendo o fisco apurado a receita de exportação com base em dados extraídos do DW SISCOMEX, e verificado em sistemas da RFB a regularidade dos fornecedores (à exceção da empresa “PENTEC Industrial LTDA”, já baixada na data de emissão das notas fiscais apresentadas, de R\$ 12.192,50 e R\$ 65.517,18);
- (b) no que se refere a créditos de aquisições de **bens utilizados como insumos** (fls. 463 a 468), foram glosados aqueles referentes aos CFOP 1407 e 2407 (compra de mercadoria para uso ou consumo cuja mercadoria está sujeita ao regime de substituição tributária), e 1556 e 2556 (compra de material para uso ou consumo), conforme planilha de fl. 467;
- (c) em relação aos créditos de **serviços utilizados como insumos** (fls. 468 a 471), a empresa utilizou indevidamente aquisições efetuadas no ano de 2007 como se fossem do 2º trimestre de 2009 (conforme planilha de fls. 439/440), sendo ainda glosados serviços que não são aplicados ou consumidos na produção/fabricação, como: serviços de logística (tabela à fl. 469), estudos e pesquisas, prospecção e sondagem, serviços de geologia, serviços de operação portuária, serviços de manutenção de equipamentos ferroviários (parcialmente aceitos), serviços em equipamento de **telecomunicação**, serviços de dragagens e serviços de

manutenção de embarcações, conforme planilha de fls. 470/471;

(d) no que se refere a créditos relativos a **bens do ativo imobilizado** (fls. 471 a 473), a empresa computou equipamentos e máquinas que não se enquadram nas hipóteses previstas na legislação, como locomotivas, vagões de transporte de minério de ferro, dormentes ferroviários, caminhões, barcos de alumínio, *notebooks*, mobiliário, livros e material de escritório, conforme planilha de fls. 450/452 e fl. 473; e

(e) verificando que a empresa não acostou aos autos conjunto probatório capaz de embasar plenamente seu pedido de ressarcimento, e considerando os valores de ofício apurados na ação fiscal, que abarcava os períodos de 2008 a 2010, explica o fisco ao final do parecer (fls. 473/474) que as glosas foram refletidas diretamente no valor pleiteado a título de ressarcimento.

Cientificada do despacho decisório (em 19/07/2013 - fl. 488), a empresa apresenta sua **manifestação de inconformidade** em 21/08/2013 (fls. 492 a 521), sustentando que:

(a) houve nulidade da “autuação” por falta de exaurimento do poder-dever de lançar (tendo sido o ônus da prova, que incumbia ao autor do pedido, totalmente satisfeito, mediante o atendimento completo das sucessivas intimações, e tendo o fisco se furtado ao seu dever de aprofundar a investigação a partir de tais elementos, examinado efetivamente a aplicação dos bens e serviços ao processo produtivo);

(b) a disciplina constitucional da não cumulatividade da COFINS, pós Emenda nº 42, deve nortear a interpretação de todos os dispositivos legais e infralegais sobre a matéria, não podendo a lei restringir a não cumulatividade, mas apenas definir os setores a ela sujeitos;

(c) o direito aos créditos da contribuição está atrelado aos custos, despesas e encargos “*de tudo o que contribua para a obtenção de receitas*”;

(d) no que se refere a créditos de aquisições de **bens utilizados como insumos** (fls. 507 a 510), a RFB, além de sequer ter investigado as rubricas glosadas e a natureza dos bens (o óleo e as correias, por exemplo, são típicos produtos intermediários), pelo que se demanda conversão em diligência, tomou como critério a indevida exigência de incorporação física ao produto final;

- (e) em relação aos créditos de **serviços utilizados como insumos** (fls. 510 a 515), mais uma vez o fisco se ateve mais à denominação do que ao efetivo emprego nas atividades operacionais da empresa (os serviços de transporte e armazenagem, inclusive embarque nos navios, por exemplo, são inegavelmente etapa indissociável do transporte da mercadoria, cuja ausência inviabilizaria a própria venda, cf. art. 3º, IX da Lei nº 10.833/2003), destacando-se ainda a pertinência de outros serviços glosados (como geologia, estudos e pesquisas, logística, comunicações, capatazia, praticagem e rebocagem, citando precedente do CARF) e que as atividades de movimentação e transporte compõem parte da receita da empresa, conforme DIPJ;
- (f) no que se refere a créditos relativos a **bens do ativo imobilizado** (fls. 515 a 517), afirma que o traslado do minério dos estabelecimentos de lavra da empresa até as estruturas portuárias para posterior venda é etapa indissociável da venda do produto final (cabendo o crédito em relação a trilhos, dormentes, locomotivas, vagões, v.g.), citando precedente do STJ; e
- (g) tendo em vista não terem sido aprofundadas as investigações sobre as atividades da empresa, demanda-se o deferimento de prova pericial técnica, indicando-se os quesitos à fl. 518/520.

Em 29/11/2013 ocorre o **juízo de primeira instância** (fls. 620 a 643), no qual se decide unanimemente pela improcedência da manifestação de inconformidade, sob os argumentos de que: (a) não houve nulidade, tendo sido o procedimento fiscal conduzido regularmente, oportunizando a comprovação de defesa e de comprovação do crédito pleiteado, sendo comprovadas individualmente as motivações das glosas; (b) o ônus probatório é da postulante ao crédito, sendo descabida a *“intenção da recorrente de descaracterizar a análise e a decisão proferida pela DRF com base no argumento de que tais elementos por ela fornecidos à fiscalização não seriam hábeis e suficientes para informar a realidade dos fatos”*; (c) presentes os elementos necessários ao julgamento do processo, são prescindíveis as diligências/perícias solicitadas; (d) os créditos devem ser analisados tal qual foram solicitados e informados em DICON, sob pena de se suprimir instância ao apreciar o pedido (com respeito aos serviços de operação portuária e a bens do ativo imobilizado); e (e) somente geram crédito os insumos que sofram alterações em função de sua aplicação direta na prestação de serviços ou no processo produtivo do bem destinado à venda, e nas hipóteses expressamente previstas na legislação (Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 e IN SRF nº 247/2002 e nº 404/2004).

Cientificada do acórdão da DRJ em 27/12/2013 (doc. de fl. 647), a empresa apresenta **Recurso Voluntário** em 10/01/2014 (fls. 651 a 675), basicamente reiterando as considerações expostas na manifestação de inconformidade, e acrescentando que a decisão da DRJ é nula por também não apurar os fatos, nem permitir a realização de perícia/diligência, em respeito à verdade material que rege o processo tributário administrativo.

Na data do julgamento (11/11/2014) foi protocolizado, invocando o princípio da verdade material, documento pedindo a juntada aos autos de parecer de lavra da empresa PricewaterhouseCoopers, demandando-se a análise e consideração quando do julgamento pela turma.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, relator

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele se toma conhecimento.

Afora as nulidades levantadas preliminarmente, são três os temas que remanesçam controversos: (a) o caráter constitucional da não cumulatividade; (b) a delimitação do conceito de insumos; e (c) a aplicação de tais conceitos às glosas em espécie, referentes a bens utilizados como insumo, serviços utilizados como insumo e bens do ativo imobilizado.

1. Das preliminares de nulidade

Alega a recorrente ser nulo o despacho decisório por ausência de fundamentação, e por deixar de realizar o fisco *“um exame detido e profundo acerca das circunstâncias essenciais para se reputar determinado custo ou despesa como passível de ensejar o direito de crédito, à alegação de que caberia a prova da presença destas circunstâncias ao próprio contribuinte”*. Sustenta ainda a nulidade da decisão de piso, por negar a realização de diligência/perícia.

A primeira alegação, de ausência de fundamentação do despacho decisório, é claramente improcedente. A simples leitura do parecer que embasa o despacho decisório permite verificar que, item a item, o fisco apresenta a análise dos créditos pleiteados, à vista dos documentos e esclarecimentos apresentados pela recorrente, informando quais as glosas (detalhadas especificamente em tabelas) e quais os fundamentos normativos que as amparam.

O fato de a recorrente discordar das fundamentações utilizadas pelo fisco não implica afirmar que havia ausência de fundamentação. Aliás, logicamente, a discordância reflete individualizadamente o reconhecimento da motivação e a apresentação da correspondente refutação.

Em relação à afirmação do fisco de que o ônus probatório em processos desta natureza é da postulante ao crédito, temos que é absolutamente correta. Não se está aqui tratando de uma *“autuação”* (como afirmava inicialmente a manifestação de inconformidade da empresa), mas de um pedido de crédito, no qual o solicitante tem o dever de apresentar todos os elementos necessários à prova de seu direito. Assim vem reiteradamente decidindo esta turma de forma unânime, inclusive com a composição atual:

“ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO. Cabe ao interessado a prova dos fatos que

tenha alegado. DILAÇÃO PROBATÓRIA. DILIGÊNCIAS. A realização de diligências destina-se a resolver dúvidas acerca de questão controversa originada da confrontação de elementos de prova trazidos pelas partes, mas não para permitir que seja feito aquilo que a lei já impunha como obrigação, desde a instauração do litígio, às partes componentes da relação jurídica.” (Acórdãos n. 3403-002.106 a 111, Rel. Cons. Alexandre Kern, unânimes, sessão de 23.abr.2013) (grifo nosso)

“PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO. Nos pedidos de compensação/ressarcimento, incumbe ao postulante a prova de que cumpre os requisitos previstos na legislação para a obtenção do crédito pleiteado.” (grifo nosso) (Acórdão n. 3403-003.173, Rel Cons. Rosaldo Trevisan, unânime - em relação à matéria, sessão de 21.ago.2014) (No mesmo sentido: Acórdão n. 3403-003.166, Rel Cons. Rosaldo Trevisan, unânime - em relação à matéria, sessão de 20.ago.2014; Acórdão 3403-002.681, Rel Cons. Rosaldo Trevisan, unânime - em relação à matéria, sessão de 28.jan.2014; e Acórdãos n. 3403-002.472, 473, 474, 475 e 476, Rel Cons. Rosaldo Trevisan, unânimes - em relação à matéria, sessão de 24.set.2013)

Não há dúvidas, assim, sobre ser o ônus probatório da recorrente, no caso em análise. E o fisco não se furtou a assegurar à recorrente a possibilidade de exercer tal prova, durante todo o procedimento de fiscalização. Veja que houve quatro intimações à empresa para prestar esclarecimentos e apresentar documentos, para descrever seu processo produtivo, identificando os bens e serviços utilizados como insumos, para apresentar memórias de cálculo individualizadas, etc. Enfim, basta a leitura do citado parecer para que se perceba que o fisco fez inclusive reuniões com os auditores e representantes da empresa para saber qual era exatamente a metodologia utilizada para apurar os créditos da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS. O próprio fisco explica, ao longo do parecer, que acolheu as retificações de DCOMP apresentadas; e acolheu dados que, embora não detalhados na documentação da postulante, foram atestados de outra forma (v.g. descrições codificadas e genéricas que puderam ser checadas com notas fiscais, e segregação/identificação da finalidade por CFOP).

E veja-se que quando o fisco intima a empresa a apresentar planilha na qual identifique quais os bens e materiais que foram adquiridos para consumo, a empresa responde (sem apresentar planilha) que (fl. 259):

“Todas as aquisições de bens e materiais se encontram listadas nos arquivos da IN 86 para o ano de 2008, entregues ao fisco em 04/04/2010 e EFD para os anos de 2009 e 2010, cujas cópias se encontram disponíveis, também, nos estabelecimentos da empresa. Quanto ao conceito de “uso e consumo”, na ótica da legislação do ICMS e/ou do IPI, as notas fiscais correspondentes foram escrituradas sob os CFOP’s n.s 1556 e 2556.”

É infundado, assim, imputar ao fisco a falta da busca da verdade material, a falta de “maior investigação”, pois é patente nos autos que o fisco buscou todos os meios para melhor detalhar, v.g., tais aquisições para “uso e consumo”, não tendo sido possível ir além justamente por falta de colaboração de quem seria o maior beneficiado com a pormenorização, e tinha o ônus de comprovar o direito creditório: a recorrente.

Como ensina JAMES MARINS, a verdade material é ladeada pelo dever de investigação (da Administração tributária, que encontra limitações de ordem constitucional), e pelo dever de colaboração (por parte do contribuinte e de terceiros):

“As faculdades fiscalizatórias da Administração tributária devem ser utilizadas para o desvelamento da verdade material e seu resultado deve ser reproduzido fielmente no bojo do procedimento e do Processo Administrativo. O dever de investigação da Administração e o dever de colaboração por parte do particular têm por finalidade propiciar a aproximação da atividade formalizadora com a realidade dos acontecimentos.”²

Não se pode em nome da verdade material promover uma dilação probatória *ad infinitum*, com conversões em diligência ou demandas de perícia para que a recorrente apresente detalhamentos ou documentos que já lhe eram demandados durante o procedimento de fiscalização. Daí a importância do disposto no art. 16, § 4º do Decreto nº 70.235/1972.

Analisando-se os quesitos da perícia solicitada à DRJ, percebe-se que buscam basicamente identificar os itens glosados (indicados como insumos) com o processo produtivo da empresa. Em verdade, pede-se que um perito responda o que havia sido demandado à empresa já na primeira intimação, que acompanhou o Termo de Início de Procedimento Fiscal (item 3 da fl. 125):

“A fim de possibilitar a verificação do alegado crédito, fica o sujeito passivo intimado a prestar os esclarecimentos e/ou apresentar os elementos a seguir especificados a esta Delegacia da Receita Federal do Brasil:

(...)

3. Descrever o seu processo produtivo, identificando neste os bens e serviços utilizados como insumos; (...)”

Agiu bem, a nosso ver, a DRJ, ao indeferir a solicitação de perícia/diligência, visto que tais institutos destinam-se a esclarecer eventual dúvida do julgador, e não a propiciar dilação probatória.

Assim, improcedentes as alegações preliminares de nulidade.

Ainda sob a égide da verdade material (no contexto inviabilizador da dilação probatória *ad infinitum* aqui exposto), percebe-se que também o documento protocolizado na data do julgamento reflete tentativa extemporânea de atendimento, agora na segunda instância administrativa (em 11/11/2014), da providência demandada já no início do procedimento fiscal.

2. Do caráter constitucional da não cumulatividade

Dos três temas relacionados ao início deste voto como contenciosos, impende-se destacar a impossibilidade de análise por parte deste CARF do primeiro, que sustenta ser a não-cumulatividade expressa na Constituição Federal brasileira (art. 195, § 12)

² MARINS, James. Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial). 6.ed. São Paulo: Dialética, 2012, p.154.

inatingível (ou não sujeita a restrições) pela legislação infraconstitucional, devendo eventual modulação ser feita tão-somente no próprio texto constitucional, o que culminaria no reconhecimento de inconstitucionalidade nas limitações estabelecidas essencialmente pelas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. O tema já é inclusive sumulado no âmbito deste tribunal:

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

Resta, assim, a análise da abrangência do conceito de insumos na legislação referente à COFINS, e a verificação da compatibilidade das glosas a tal conceito.

3. Da delimitação do conceito de insumos para as contribuições

O termo insumo é polissêmico. Por isso, há que se indagar qual é sua abrangência no contexto das Leis nº 10.627/2002 e 10.833/2003. Na busca de um norte para a questão, poder-se-ia ter em consideração os teores do § 5º do art. 66 da IN SRF nº 247/2002 (editado com base no art. 66 da Lei nº 10.637/2002) e do art. 8º da IN SRF nº 404/2004 (editado com alicerce no art. 92 da Lei nº 10.833/2003), que, para efeito de disciplina da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, estabelecem entendimento de que o termo insumo utilizado na fabricação ou produção de bens destinados à venda abrange *“as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado”* e *“os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto”*.

Outro caminho seria buscar analogia com a legislação do IPI ou do IR (ambas frequentes na jurisprudência deste CARF). Contudo, tal tarefa se revela improficua, pois em face da legislação que rege as contribuições, o conceito expresso nas normas que tratam do IPI é demasiadamente restritivo, e o encontrado a partir da legislação do IR é excessivamente amplo, visto que se adotada a acepção de *“despesas operacionais”*, chegar-se-ia à absurda conclusão de que a maior parte dos incisos do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 (inclusive alguns que demandaram alteração legislativa para inclusão - v.g. incisos IX, referente a energia elétrica e térmica, e X, sobre vale-transporte ... para prestadoras de serviços de limpeza...) é inútil ou desnecessária.

A Lei nº 10.637/2002, que trata da Contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa, e a Lei nº 10.833/2003, que trata da COFINS não-cumulativa, explicitam, em seus arts. 3º, que podem ser descontados créditos em relação a:

“II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou à prestação de serviços, inclusive combustíveis (...)” (grifo nosso)

A mera leitura dos dispositivos legais já aponta para a impossibilidade de se considerar como insumo um bem ou serviço que não seja utilizado na produção ou fabricação do bem destinado à venda.

Há, assim, que se acolher a argumentação de que o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final, como vem reiteradamente decidindo esta Terceira Turma (v.g. Acórdãos nº 3403-002.469 a 477; nº 3403-001.893 a 896; nº 3403-001.935; nº 3403-002.318 e 319; e nº 3403.002.783 e 784), inclusive com a formação atual:

“CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO. O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final. (...)” (Acórdão nº 3403-003.166, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime – em relação à matéria, sessão de 20.ago.2014)

Isto posto, cabe analisar a adequação ao conceito de insumo das rubricas questionadas no presente contencioso, já destacando que não se identifica com a legislação do IPI (como pareceu entender o fisco ao efetuar as glosas) nem com a do IR (como parece desejar a recorrente).

As glosas discutidas ocorreram basicamente em três grupos: bens utilizados como insumo, serviços utilizados como insumo e bens do ativo imobilizado.

3.1. Bens utilizados como insumo

A fiscalização narra que glosou os créditos referentes aos CFOP 1407 e 2407 (compra de mercadoria para uso ou consumo cuja mercadoria está sujeita ao regime de substituição tributária), e 1556 e 2556 (compra de material para uso ou consumo), conforme planilha de fl. 467.

Nesse tópico, a recorrente limita-se a sustentar que o fisco não investigou as rubricas glosadas e a natureza dos bens, tendo equivocadamente tomado como critério a indevida exigência de incorporação física ao produto final (citando exemplificativamente que o óleo e as correias são típicos produtos intermediários).

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

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

Por certo que óleos lubrificantes que sejam efetivamente empregados no processo produtivo geram direito a créditos, se adquiridos com pagamento das 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 3403-002.912 a 917), e que a recorrente foi intimada de forma reiterada a esclarecer/especificar as despesas e seu relacionamento com o processo produtivo.

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

No que se refere às correias transportadoras, vem entendendo este colegiado que o crédito deveria ser apropriado com base nos encargos de depreciação e amortização (na forma prevista nos artigos 3º, § 1º, incisos III das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003), visto ser o bem ativado (com duração superior a um ano):

“CRÉDITOS. BENS CLASSIFICADOS NO ATIVO IMOBILIZADO. É vedada a apropriação de créditos sobre o custo de aquisição em relação a bens classificados no ativo imobilizado.

(...)

Nessa linha de raciocínio, este colegiado vem entendendo que para um bem ser apto a gerar créditos da contribuição não cumulativa, com base no art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2002, ele deve ser aplicado ao processo produtivo (integrar o custo de produção) e não ser passível de ativação obrigatória à luz do disposto no art. 301 do RIR/99.

Se for passível de ativação obrigatória, o crédito deverá ser apropriado não com base no custo de aquisição, mas sim com base na despesa de depreciação ou amortização, conforme normas específicas. (Acórdão nº 3403-002.648, Rel. Cons. Antonio Carlos Atulim, unânime - em relação à matéria, sessão de 27.nov.2013) (grifo nosso)

Assim, é incabível o crédito na forma solicitada pela recorrente, em relação ao custo total de aquisição do bem. E não se pode aqui analisar pleito diverso do apresentado à RFB pela empresa. Inexistente, então, o crédito também em relação às correias transportadoras.

Improcedentes, nesse sentido, as alegações da recorrente em relação a bens utilizados como insumos.

³ No caso de lubrificantes, ou combustíveis, cuja aquisição tenha sido efetuada com alíquota zero, incabível seria o crédito por força do comando dos artigos 3º, parágrafo segundo, inciso II das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003.

3.2. Serviços utilizados como insumo

As glosas efetuadas pelo fisco nesse item são referentes a aquisições efetuadas no ano de 2007 como se fossem do 2º trimestre de 2009 (conforme planilha de fls. 439/440), sendo ainda glosados serviços que não são aplicados ou consumidos na produção/fabricação, como: serviços de logística (tabela à fl. 469), estudos e pesquisas, prospecção e sondagem, serviços de geologia, serviços de operação portuária, serviços de manutenção de equipamentos ferroviários (parcialmente aceitos), serviços em equipamento de telecomunicação, serviços de dragagens e serviços de manutenção de embarcações, conforme planilha de fls. 470/471.

A recorrente afirma que o fisco se ateuve mais à denominação do que ao efetivo emprego nas atividades operacionais da empresa (e que os serviços de transporte e armazenagem, inclusive embarque nos navios, por exemplo, são inegavelmente etapa indissociável do transporte da mercadoria, cuja ausência inviabilizaria a própria venda, cf. art. 3º, IX da Lei nº 10.833/2003), destacando-se ainda a pertinência de outros serviços glosados (como geologia, estudos e pesquisas, logística, comunicações, capatazia, praticagem e rebocagem, citando precedente do CARF).

No que se refere aos **serviços portuários** (como capatazia, movimentação portuária, despesas aduaneiras, atracação e desatracação de navios), e traslado de minério de ferro das minas para pátios de carga e descarga, a motivação para a glosa é a de que são operações realizadas já com o produto acabado, ou transporte interno para escoamento.

E a recorrente sustenta (fls. 668/669), invocando o inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 (que trata de armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda) que:

Ainda que não se trate, especificamente, de serviços de transporte ou armazenagem, é de clareza solar que a atuação da prestadora de serviço ao recepcionar os vagões, desembarcar e agrupar o minério e, inclusive, embarcá-lo diretamente nos navios, consiste (sic) etapa indissociável do transporte da mercadoria - cuja ausência inviabilizaria a própria venda do produto final ...". (grifo nosso)

Como se percebe da própria argumentação da recorrente, é incontroverso que tais despesas não são de armazenagem nem de frete na operação de venda, daí pleitear-se o crédito como “insumos” (inciso II). Tal posicionamento da recorrente, contudo, não encontra guarida nas normas vigentes, tendo em vista que as operações não são realizadas “durante” o processo produtivo, mas após este, envolvendo o produto já acabado.

Assim vem entendendo esta Turma unanimemente, inclusive com a composição atual:

*“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.***

(...)

É o que se dá com os serviços de capatazia e estiva, incorridos pela ora recorrente nas operações portuárias associadas à exportação de seus produtos. Não importa que os serviços sejam prestados por pessoas jurídicas com sede no País. O relevante, a meu ver, é que as atividades cogitadas não constituem insumo para a fabricação, no sentido de que não compõem o respectivo custo de produção. Mais apropriado seria entendê-las como espécies de despesas com as vendas, entre as quais habitualmente se inserem “os gastos de promoção, colocação e distribuição dos produtos da empresa, bem como os riscos assumidos pela venda, constando dessa categoria despesas como: com o pessoal da área de vendas, marketing, distribuição, pessoal administrativo interno de vendas, comissões sobre vendas (...)” (Manual de contabilidade das sociedades por ações (aplicável às demais sociedades). Ob. cit., p. 383).

E se não caracterizam insumo da atividade produtiva da recorrente, os serviços de capatazia e estiva igualmente não se identificam com as espécies de despesas com vendas cuja realização autoriza o creditamento. Embora envolvam o manuseio da carga, capatazia e estiva não constituem serviço de transporte e, portanto, o preço que a ora recorrente paga por eles não se define como “frete”. Daí a inaplicabilidade à hipótese do inciso IX, do já referido artigo 3º.” (Acórdão nº 3403-002.139, Rel. Cons. Marcos Tranchesi Ortiz, unânime, sessão de 25.abr.2013) (grifo nosso)

“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.” (Acórdão nº 3403-003.097, Rel. Cons. Alexandre Kern, unânime, sessão de 22.jul.2014)

Incabíveis, assim, o desconto de créditos em relação a serviços portuários diversos, já com o produto acabado. E também improcedente o creditamento em relação a transporte do produto acabado entre unidades/setores da empresa, como tem decidido unanimemente esta turma, endossando excerto de voto do Cons. Marcos Tranchesi Ortiz:

“Porque na sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, os dispêndios da pessoa jurídica com a contratação de frete pode se situar em três diferentes posições: (a) se na operação de venda, constituirá hipótese específica de creditamento, referida pelo art. 3º, inciso IX; (b) se associado à compra de matérias-primas, materiais de embalagem ou produtos intermediários, integrará o custo de aquisição e, por

este motivo, dará direito de crédito em razão do previsto no artigo 3º, inciso I; e (c) finalmente, se respeitar ao trânsito de produtos inacabados entre unidades fabris do próprio contribuinte, será catalogável como custo de produção (RIR, art. 290) e, portanto, como insumo para os fins do inciso II do mesmo artigo 3º.

*De seu turno, o **transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte somente do ponto de vista logístico ou geográfico pode ser compreendido como etapa da futura operação de venda. Juridicamente falando não o é e, a meu ver, não se enquadra dentre as hipóteses legais em que o creditamento é concedido.**” (Acórdão n. 3403-001.556, Rel. Cons. Marcos Tranchesi Ortiz, unânime, sessão de 25.abr.2012) (Nesse sentido ainda o Acórdão n. 3403-002.681, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime - em relação à matéria, sessão de 28.jan.2014)(grifo nosso)*

Incabíveis, assim, o desconto de créditos em relação a serviços portuários diversos, já com o produto acabado. E também improcedente o creditamento em relação a transporte do produto acabado entre unidades/setores da empresa.

No que se refere à alegação da recorrente de que o fisco foi indiferente ao fato de esta também prestar serviços de movimentação de cargas de terceiros, o caráter genérico da defesa, indicando apenas valores e fichas, sequer segregando detalhadamente as operações e fornecendo elementos para que apurasse as distinções (sendo que no próprio parecer que ampara as glosas expressamente se reconhece créditos em relação a receitas de vendas destes serviços), impede que nesse grau recursal se venha a possibilitar o reconhecimento creditório ou mesmo a suscitada dilação probatória, por não ter a recorrente se desincumbido de seu dever de provar a liquidez e a certeza de seus créditos no curso da fiscalização e do contencioso.

Também genérica é a peça recursal em relação aos demais serviços, dedicando ao tema um único parágrafo (fl. 671):

*“Nessa situação se incluem, indiscutivelmente, os **serviços de geologia, estudos e pesquisas, prospecção e sondagens, que são serviços que antecedem o processo produtivo**, mas essencial (sic) para que o mesmo (sic) ocorra (**sem o qual seria impossível iniciar a atividade operacional) e ao longo do processo produtivo**. Visando (sic) identificar a localização (reservas), a concentração (teor) ou ocorrência de minerais de interesse econômico em forma e quantidade suficientes (continuidade), que justifiquem extração econômica. (...)” (grifo nosso)*

Em relação a **estudos/pesquisas e sondagens**, a única motivação expressa no parecer que ampara a glosa, igualmente sintética, é a de que “antecedem a fase produtiva” (fl. 470).

Assim, bastaria à recorrente, para afastar a glosa, comprovar que tais “estudos/pesquisas e sondagens” de fato compõem a fase produtiva. Mas a defesa surge apenas com o citado parágrafo, que entendemos ser apenas parcialmente suficiente.

De forma geral, soa lógico interpretar que na atividade da empresa (basicamente mineração) podem realmente, dentro do conceito aqui trabalhado de insumos, serem entendidos como tal os estudos prévios de solo / geologia, e as pesquisas e trabalhos de

prospecção e sondagem. Mas não se pode acolher como insumo qualquer menção genérica a estudos e pesquisas sem especificação de escopo. Em relação a estes, deveria ter a recorrente especificado o tipo de estudo ou pesquisa, de modo a possibilitar a identificação da relação com o processo produtivo, tão demandada ao longo da fiscalização.

Assim, acolhe-se aqui a argumentação da recorrente tão somente em relação a serviços de geologia, serviços de prospecção e sondagens, e estudos e pesquisas detalhados (estes com identificação que permita vinculá-los à atividade produtiva da empresa), ainda que efetuados em etapa prévia à que o fisco considerou como “fase produtiva”.

3.3. Bens do ativo imobilizado

As glosas referentes a créditos relativos a bens do ativo imobilizado se devem ao cômputo de equipamentos e máquinas que não se enquadram nas hipóteses previstas na legislação, como locomotivas, vagões de transporte de minério de ferro, dormentes ferroviários, caminhões, barcos de alumínio, *notebooks*, mobiliário, livros e material de escritório, conforme planilha de fls. 450/452 e fl. 473.

Sobre tais rubricas afirma a recorrente que o traslado do minério dos estabelecimentos de lavra da empresa até as estruturas portuárias para posterior venda é etapa indissociável da venda do produto final (cabendo o crédito em relação a trilhos, dormentes, locomotivas, vagões, v.g.), citando precedente do STJ (que já de início se destaca não vincular o fisco nem o julgador administrativo, além de ter pouca relação com o caso em análise).

Remete-se aqui à argumentação já externada no tópico anterior, referente a serviços, no sentido de que o legislador contemplou as hipóteses de crédito em diversos incisos do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, de acordo com a situação regulada (v.g. insumos, - inciso II; bens do ativo imobilizado - inciso VI; e armazenagem e frete na venda - inciso IX), não devendo ser confundidas as hipóteses.

A confusão, expressa na peça recursal, deriva basicamente do indevido alargamento do conceito de insumo pela recorrente, que defende (fl. 675) que:

“Não se pode perder de vista, no que pertine (sic) o direito aos créditos sobre encargos de depreciação do ativo imobilizado que a não cumulatividade das contribuições sociais sobre receita/faturamento visa (sic) desonerar todo o ciclo operacional envolvido na consecução de seus objetos sociais, que são origem do faturamento.” (grifo nosso)

E é só com tal conceito alargado que se poderia conceber créditos, por exemplo, a aquisições de livros e material de escritório.

Contudo, como aqui já se tratou (ao início do tópico 3, referente à delimitação do conceito de insumos), há necessidade de vínculo do insumo com o processo produtivo, e tal vínculo restou inexistente ou não comprovado nas operações para as quais houve glosa pelo fisco em relação ao ativo imobilizado.

Devem ser, então, mantidas tais glosas.

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário apresentado, para reconhecer créditos em relação a estudos e pesquisas detalhados com identificação que permita vinculá-los à atividade produtiva da empresa, e a serviços de geologia e de prospecção e sondagens, ainda que efetuados em etapa prévia à que o fisco considerou como “fase produtiva”.

Rosaldo Trevisan