



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10650.721582/2011-21
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-011.604 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de março de 2024
Recorrente VALE FERTILIZANTES S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste Conselho.

PARTES E PEÇAS USADAS NA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS UTILIZADAS NA PRODUÇÃO. CREDITAMENTO.

No regime da não cumulatividade do PIS/COFINS, é passível de creditamento a parcela correspondente às despesas com manutenção das máquinas e equipamentos necessários à fabricação do produto destinado à venda, desde que explicada a sua utilização e comprovado o modo de sua utilização, individualizadamente.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. DIREITO DE CRÉDITO.

As despesas com aquisição de partes e peças de reposição usadas em máquinas e equipamentos utilizados diretamente na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens destinados à venda, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País, quando não representem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas, geram direito a créditos a serem descontados das contribuições sob regime não cumulativo. As mesmas disposições se aplicam às despesas efetuadas com serviços de manutenção dos aludidos equipamentos e máquinas utilizados diretamente na produção de bens destinados à venda, quando prestados por pessoas jurídicas domiciliadas no país.

CRÉDITOS REFERENTES AO ATIVO IMOBILIZADO. DEPRECIÇÃO ACELERADA.

A pessoa jurídica pode 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, para utilização na produção de bens destinados à venda ou utilizados na prestação de serviços.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em aplicar a este processo o resultado do julgamento proferido no processo n.º 10650.721652/2011-41, resultante no Acórdão n.º 3402-011.062, de maneira a afastar as preliminares e, no mérito, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para: (1) Reverter as glosas dos itens constantes do Anexo II (Glosas Retificadas) do relatório de diligência fiscal realizado nos autos do processo n.º 10650.721652/2011-41, referentes aos seguintes bens e serviços utilizados como insumos: (1.1) item 1.2 - Bens não consumidos nem aplicados no processo produtivo II (parcial); (1.2) item 1.2.1 - Cal Hidratada, Sulfato de Alumínio Ferroso e Alumina Hidratada; (1.3) item 1.3.1 - Óleo Diesel; (1.4) item 1.3.3 - Pneus e Câmaras; (1.5) item 2.1 - Frete de Transferência entre Filiais; (1.6) item 2.2 - Frete de Enxofre Importado; (1.7) item 2.4.1 - Serviços de Movimentação Interna de Materiais; (1.8) item 2.4.2 - Serviços de Descarga de Matérias-Primas Importadas; (2) Reverter as glosas de créditos sobre as aquisições de partes e peças que permaneceram em estoque por longo tempo, exceto com relação a glosa da TAMPA DOOR OLIVER 12B10191, que deve ser mantida; (3) Reverter as glosas de créditos calculados fundadas nos fatos “dos itens de partes e peças terem sido agregados a ativos imobilizados totalmente depreciados” e o “valor do item de partes e peças estar próximo ou maior que o valor do ativo ao qual agregado”; (4) Reverter as glosas de créditos sobre aquisições de - DETERGENTE BH38/DS100/DX001/DX001; FITA ISOLANTE 0,13MMX19MMX50M PVC S/; - FITA ISOLANTE 19,00MMX20,00M 33+ PR; - FLUIDO CORTE NR 2 TAPMATIC 500ML; PROTETOR CAMARA AR 300-15; e PROTETOR CAMARA AR ARO 15 RADIAL.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Joana Maria de Oliveira Guimarães – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Ana Paula Pedrosa Giglio, Márcio Robson Costa, Marcos Antônio Borges (suplente convocado), Mateus Soares de Oliveira, Joana Maria de Oliveira Guimarães e Hélcio Lafetá Reis (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Ricardo Sierra Fernandes, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Marcos Antônio Borges.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de decisão de primeira instância administrativa, que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada pela Recorrente contra Despacho Decisório que reconheceu parcialmente o direito creditório pleiteado e homologou parcialmente a compensação declarada.

Para uma melhor compreensão dos fatos em discussão, transcreve-se o relatório extraído do acórdão recorrido (Acórdão 09-45.915, da 1ª Turma da DRJ/JFA):

Trata-se o presente de Pedido de Ressarcimento – PER n.º 06764.83006.290107.1.1.101401, relativo a créditos do PIS/Pasep, regime não-cumulativo, mercado interno, do 4º trimestre de 2008, no valor de R\$1.433.478,02 (fls. 2 a 5) e das Dcomp vinculadas ao crédito acima, relacionadas na fl 9 e baixadas para tratamento manual no processo n.º 10650.721583/201176, a este apensado em 25/11/2011 e analisados em conjunto.

Os procedimentos de análise do direito creditório iniciaram com a Diligência Fiscal, determinada pelo MPFD n.º 06.1.05.002011000154, expedido para verificação de compensação, ressarcimento e restituição de tributos, resultando no Auto de Infração (MPF n.º 06.1.05.002011002912), processo n.º 10650.721652/201141, no qual foram formalizadas as glosas do crédito indevidamente apropriado pela contribuinte.

No Relatório Fiscal, parte integrante do citado Auto de Infração, a fiscalização apontou a apuração indevida dos créditos decorrentes da não-cumulatividade, sintetizando as glosas conforme os tópicos a seguir:

1)BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS (Dacon, ficha 06A, linha 02)

Diferença Dacon e Planilhas Demonstrando o Crédito

1.1 Bens Ativáveis

1.1.1 – Bens e Serviços Amostra

a) Bens em Estoque

b) Itens Classificados como “Custeio”

c) Itens Incorporados a Bens do Ativo Imobilizado

1.1.2 – Partes e Peças – Demais Bens Ativáveis

1.2 – Bens não Consumidos nem Aplicados ao Processo Produtivo

1.2.1 – Cal Hidratada, Sulfato de Alumínio Ferroso e Alumina Hidratada

1.3 – Aquisições não oneradas pela Contribuição

1.3.1 – Óleo Diesel

1.3.2 – Pó de Calcário

1.3.3 – Pneus e Câmaras

2 - SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS (Dacon, ficha 06A, linha 03)

2.1 - Frete– Transferência entre Filiais

2.2 – Frete de Enxofre Importado

2.3 – Dispêndios com Serviços Ativáveis

2.3.1 Dispêndios com Serviços Ativáveis Amostra

2.4 – Dispêndios com outros Serviços Sem Previsão de Crédito na Legislação

2.4.1 – Serviços de Movimentação Interna de Materiais

2.4.2 – Serviços de Descarga de Matérias Primas Importadas

.....

4 – DESPESAS DE ALUGUÉIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS LOCADOS DE PESSOAS JURÍDICAS (Dacon, ficha 06A, linha 06)

Diferença no Dacon (valores não comprovados)

.....

7 BASE DE CÁLCULO DO CRÉDITO RELATIVO A BENS DO ATIVO IMOBILIZADO – COM BASE NOS ENCARGOS DE DEPRECIACÃO (Dacon, ficha 06A, linha 09)

8 BASE DE CÁLCULO DO CRÉDITO RELATIVO A BENS DO ATIVO IMOBILIZADO – COM BASE NO VALOR DE AQUISIÇÃO (Dacon, ficha 06A, linha 10)

.....

10 – BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS – IMPORTAÇÃO – (Dacon, ficha 06B, linha 2)

11 BASE DE CÁLCULO DO CRÉDITO RELATIVO A BENS DO ATIVO IMOBILIZADO – IMPORTAÇÃO – (Dacon, ficha 06B, linha 7)

Com base na legislação de regência, bem como nos fundamentos constantes do Relatório Fiscal, reproduzidos no Despacho Decisório, de fls. 8 a 53, o Delegado da Receita Federal do Brasil em Uberaba decidiu:

1. RECONHECER PARCIALMENTE O DIREITO CREDITÓRIO oriundo dos créditos do PIS, regime não cumulativo, referente ao 4º Trimestre 2006, no valor de **R\$828.470,18**(oitocentos e vinte e oito mil, quatrocentos e setenta reais e dezoito centavos)...

2. HOMOLOGAR PARCIALMENTE as compensações realizadas, respeitada as vinculações dos respectivos períodos de apuração até onde as contas se encontrarem.

3. EXIGIR os débitos indevidamente compensados, com base no § 6º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 e § 4º do art. 34 da Instrução Normativa RFB nº 900, 30 de dezembro de 2008, totalizando **R\$605.007,84**(seiscentos e cinco mil, sete reais e oitenta e quatro centavos).

4. Fica a empresa ciente que deverá executar em seus livros fiscais e contábeis, a adequação de seus registros e de suas informações prestadas a RFB, através dos sistemas informatizados disponíveis, em decorrência dos valores apurados em diligência fiscal e da parte do crédito pleiteado que foi objeto de glosa.

Inconformada com o Despacho Decisório, do qual teve ciência em 21/12/2011 (fl. 54), a interessada apresentou, em 19/01/2012, a manifestação de fls. 61 a 101, da qual se extrai as alegações sintetizadas nos tópicos a seguir:

DA NULIDADE DA AUTUAÇÃO

DA DISCIPLINA CONSTITUCIONAL E NORMATIVA DO REGIME NÃO CUMULATIVO DA COFINS / PIS

DA REGULARIDADE DA BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS DA COFINS NO PERÍODO OUTUBRO A DEZEMBRO DE 2006 NO TOCANTE A BENS E SERVIÇOS "UTILIZADOS COMO INSUMOS"

DA ILEGITIMIDADE DA GLOSA SOBRE AQUISIÇÕES NÃO ONERADAS PELA CONTRIBUIÇÃO - ITEM 1.3.1 – ÓLEO DIESEL - Anexo IV – PNEUS E CÂMARAS

BASE DE CÁLCULO DO CRÉDITO RELATIVO A BENS DO ATIVO IMOBILIZADO - COM BASE NOS ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO (DACON, ficha 06 A. linha 09)

DA REGULARIDADE DA BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS DA COFINS/PIS NO PERÍODO OUTUBRO A DEZEMBRO DE 2006 NO TOCANTE A BENS DO ATIVO IMOBILIZADO Anexo VIII

BASE DE CÁLCULO DO CRÉDITO RELATIVO A BENS DO ATIVO IMOBILIZADO – IMPORTAÇÃO ITEM 11

DA PROVA PERICIAL Ao final requer *seja reformado o Despacho Decisório ora combatido, homologando-se integralmente, em consequência, o pedido de ressarcimento... Reitera, ainda, o pedido de apensamento dos autos ao PTA n.º 10650.721652/201141, para processamento e julgamento conjunto.*

Em 24/02/2012, este processo foi apensado ao de nº 10650.721652/201141, conforme termo de fl. 426, e desapensado para relatar em 19/08/2013 (427).

Para instrução do presente processo, **juntou-se, às fls. 428 a 453, cópia do Acórdão nº 0945.917, exarado no processo nº 10650.721652/2011-41 (Auto de Infração).**

É o relatório.

A Manifestação de Inconformidade foi julgada improcedente pela 1ª Turma da DRJ/JFA, em sessão de 29 de agosto de 2013, tendo sido proferido o Acórdão 09-45.915, assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2008

Ementa: NULIDADE. DESPACHO DECISÓRIO. INOCORRÊNCIA.

Não restando configuradas quaisquer das situações previstas na legislação pertinente, não há que se falar na possibilidade de declaração de nulidade ou invalidação de Despacho Decisório.

PERÍCIA. REQUISITOS LEGAIS.

Considera-se não formulado o pedido de perícia que não atenda aos requisitos legais.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2008

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA LIQUIDEZ E CERTEZA DO CREDITO.

O deferimento do ressarcimento a homologação da compensação declarada pelo contribuinte estão condicionados ao reconhecimento do direito creditório pela

autoridade administrativa, o que somente é possível mediante apresentação dos elementos que comprovem a liquidez e certeza do direito alegado.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

A referida decisão foi objeto de Recurso Voluntário, no qual a Recorrente alega, em síntese:

- Nulidade do despacho decisório, bem como da decisão recorrida, por terem se baseado na análise superficial das informações prestadas pela Recorrente na fase de fiscalização, sem proceder a uma verificação precisa e concreta da real natureza dos bens e serviços, cuja aquisição ensejou a apropriação dos créditos;

- Nulidade da decisão em razão da negativa de realização de perícia, solicitada pelo contribuinte pelo fato de tratar-se de matéria eminentemente técnica, que depende do exame da natureza de produtos e serviços e da forma de sua interação no processo produtivo, o que exigiria diligências *in locu* próprias do procedimento pericial;

- Quanto aos itens geradores dos créditos aproveitados, a Recorrente reitera argumentos apostos em sua manifestação de inconformidade.

Importante registrar que a Recorrente também apresentou Recurso Voluntário contra a decisão administrativa de primeira instância proferida nos autos do Auto de Infração – processo nº 10650.721652/2011-41, o qual já foi levado a julgamento, em sessão de 27 de setembro de 2023, pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara desta Terceira Seção de Julgamento do CARF, tendo sido proferido o Acórdão nº 3402-011.062.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Joana Maria de Oliveira Guimarães, Relator.

O procedimento específico de análise do direito creditório pleiteado nos presentes autos foi realizado a partir da Diligência Fiscal realizada nos autos do processo nº 10650.721652/2011-41, no qual foram formalizadas as glosas dos créditos indevidamente apropriados pela Recorrente.

Como consequência das glosas levadas a efeito, a Fiscalização promoveu um ajuste da base de cálculo dos créditos de PIS, fazendo com que houvesse uma redução do saldo credor apurado pela Recorrente, para o 4º trimestre de 2006, impactando no reconhecimento do direito creditório pleiteado pela Recorrente no presente processo administrativo.

Ademais, nos presentes autos controverte-se sobre as mesmas matérias e questões debatidas no processo 10650.721652/2011-41.

Oportuno transcrever trechos da Manifestação de Inconformidade (fls. 61/101) apresentada nestes autos, nos quais a Recorrente reconhece expressamente a vinculação entre o presente processo e o processo n.º 10650.721652/2011-41:

6. De acordo com a "*Descrição dos Fatos*" do despacho decisório em referência, **a aventada insuficiência de crédito teve como fundamento a glosa de parcela dos créditos acumulados pela Impugnante realizada por meio do Auto de Infração n.º 10650.721652/2011- 41** - M P F n.º 06.1.05.00-2011.00291-2 (doe. 03) contra o qual já foi apresentada a cabível Impugnação no dia 11.01.2012, pendente de julgamento pela Delegacia de Julgamento Competente (doe. 04, anexo).

7. Ocorre que, conforme já demonstrado pela ora Suplicante nas referidas defesas administrativas relativas ao AI n.º 10650.721652/2011-41, o estorno promovido na citada autuação - e no qual se encontram fundadas as razões do despacho decisório ora impugnado - **partiu de critérios equivocados e merece reforma**, o que deve ser reconhecido por esta d. Autoridade de Julgamento quando da análise da presente Manifestação de Inconformidade. Vejamos.

(...)

9. Tal como já adiantado, **o despacho decisório em testilha encontra-se fundamentado na glosa parcial dos créditos das contribuições ao PIS e à COFINS acumulados pela Impugnante no 3.º trimestre de 2006, promovida pelo Auto de Infração n.º 10650.721652/2011-41. É bem de ver que as razões que sustentaram o despacho decisório foram integralmente reproduzidas com base naquelas que sustentaram a referida glosa.**(g.n.)

O acórdão recorrido informa que houve, anteriormente, o apensamento do presente processo ao processo n.º 10650.721652/2011-41, mediante a reunião dos processos pelo reconhecimento da **conexão** entre eles, conforme se extrai de trecho do voto (fl. 458):

De pronto **cumprir registrar que o presente processo foi apensado ao processo n.º 10650.721652/2011-41**, relativo aos Autos de Infração à legislação da Cofins e do PIS/Pasep, no regime não cumulativo, quanto à base de cálculo e desconto de crédito, em decorrência do procedimento fiscal de diligência determinado para verificação de compensação, ressarcimento e restituições de tributos, nos quais foram consignadas as glosas do crédito solicitado.

Reputase assim atendido requerimento da interessada, relativo à **reunião dos feitos devido à conexão entre eles**, que se resumem à *verificação da legitimidade da glosa parcial promovida pela Fiscalização em face dos créditos de PIS e COFINS, acumulados pela Impugnante no quarto trimestre de 2008.*

Prosseguindo na leitura do voto do acórdão recorrido, verifica-se que a 1ª Turma da DRJ/JFA se apropria do resultado do julgamento do processo n.º 10650.721652/2011-41, para aplicá-lo também ao presente processo (fls. 459/460):

No Despacho Decisório, foram reproduzidos os fundamentos e as constatações do Auto de Infração, relativamente às glosas dos créditos resultantes da verificação da legitimidade do crédito. Com base nesses fundamentos e na legislação de regência, o DRF de Uberaba decidiu reconhecer parcialmente o direito creditório pleiteado e homologar parcialmente as compensações a ele vinculadas.

A análise das peças processuais permite inferir que a decisão proferida foi suficientemente motivada, permitindo à interessada exercer na plenitude o direito constitucional ao contraditório e à ampla defesa. Destaca-se, ainda, que a manifestante

demonstrou ter compreendido a razão de decidir do Fisco, tendo recorrido sobre a matéria fática que teria fundamentado a decisão contrária ao seu interesse.

Uma vez que o Despacho Decisório em lide foi exarado por autoridade competente da RFB, e dele a interessada foi regularmente cientificada, lhe sendo concedida ampla possibilidade de exercer o seu direito de defesa, não prospera a alegada nulidade do referido ato.

Ademais, **nesta mesma sessão de julgamento foram analisadas e julgadas as impugnações, de mesmo teor da manifestação de inconformidade sob exame, apresentadas em face dos Autos de Infração, de PIS/Pasep e da Cofins, referentes à glosa de créditos, processo n.º 10650.721652/2011-41, dando origem ao Acórdão n.º 0945.917**, copia às fls. 428 a 453, por meio do qual restou afastada a preliminar de nulidade da autuação.

Rejeita-se assim, a preliminar de nulidade do Despacho Decisório.

No que concerne às glosas dos créditos, as contestações aduzidas pela manifestante reproduzem as mesmas alegações contidas nas impugnações aos Autos de Infração, apreciadas e julgadas no mencionado Acórdão, por meio do qual decidiu-se pela improcedência da impugnação e pela manutenção das glosas do crédito, consoante a ementa abaixo:

(...)

Portanto, **mantidas as glosas efetuadas, permanece sem alteração o valor do crédito reconhecido** e, conseqüentemente, a homologação parcial das compensações, nos termos em que efetuada. (g.n.)

Consoante já exposto, a Recorrente também apresentou Recurso Voluntário contra a decisão administrativa de primeira instância proferida nos autos do Auto de Infração – processo n.º 10650.721652/2011-41, o qual já foi levado a julgamento, em sessão de 27 de setembro de 2023, pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara desta Terceira Seção de Julgamento do CARF, tendo sido proferido o Acórdão n.º 3402-011.062, precedido inclusive de conversão do julgamento em diligência e a realização da referida diligência fiscal pela Unidade Preparadora, com o acolhimento do resultado da diligência no julgamento em referência.

Considerando que no presente processo e no processo n.º 10650.721652/2011-41 controverte-se sobre as mesmas matérias e questões, a mesma contribuição e o mesmo período, ou seja, possuem idêntico quadro fático e discussão de direito, estando estreitamente vinculados, é incontestável que o reconhecimento do direito creditório pleiteado no presente processo está intimamente relacionado ao desfecho do resultado do julgamento do processo n.º 10650.721652/2011-41.

A fim de se evitar conflito de decisões, voto no sentido de aplicar a este processo o resultado do julgamento proferido no processo n.º 10650.721652/2011-41, resultante no Acórdão n.º 3402-011.062, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006 CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste Conselho.

PARTES E PEÇAS USADAS NA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS UTILIZADAS NA PRODUÇÃO. CREDITAMENTO No regime da não cumulatividade do PIS/COFINS , é passível de creditamento a parcela correspondente às despesas com manutenção das máquinas e equipamentos necessários à fabricação do produto destinado à venda, desde que explicada a sua utilização e comprovado o modo de sua utilização, individualizadamente.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. DIREITO DE CRÉDITO.

As despesas com aquisição de partes e peças de reposição usadas em máquinas e equipamentos utilizados diretamente na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens destinados à venda, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País, quando não representem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas, geram direito a créditos a serem descontados das contribuições sob regime não cumulativo. As mesmas disposições se aplicam às despesas efetuadas com serviços de manutenção dos aludidos equipamentos e máquinas utilizados diretamente na produção de bens destinados à venda, quando prestados por pessoas jurídicas domiciliadas no país.

CRÉDITOS REFERENTES AO ATIVO IMOBILIZADO. DEPRECIÇÃO ACELERADA.

A pessoa jurídica pode 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, para utilização na produção de bens destinados à venda ou utilizados na prestação de serviços.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006 **CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.**

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste Conselho.

PARTES E PEÇAS USADAS NA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS UTILIZADAS NA PRODUÇÃO. CREDITAMENTO No regime da não cumulatividade do PIS/COFINS , é passível de creditamento a parcela correspondente às despesas com manutenção das máquinas e equipamentos necessários à fabricação do produto destinado à venda, desde que explicada a sua utilização e comprovado o modo de sua utilização, individualizadamente.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. DIREITO DE CRÉDITO.

As despesas com aquisição de partes e peças de reposição usadas em máquinas e equipamentos utilizados diretamente na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens destinados à venda, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País, quando não representem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas, geram direito a créditos a serem descontados das contribuições sob regime não cumulativo. As mesmas disposições se aplicam às despesas efetuadas com serviços de manutenção dos aludidos equipamentos e máquinas utilizados diretamente na

produção de bens destinados à venda, quando prestados por pessoas jurídicas domiciliadas no país.

CRÉDITOS REFERENTES AO ATIVO IMOBILIZADO. DEPRECIÇÃO ACELERADA.

A pessoa jurídica pode 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, para utilização na produção de bens destinados à venda ou utilizados na prestação de serviços.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário da seguinte forma: (i) por unanimidade de votos, para (i.1) afastar as preliminares; (i.2) reverter as glosas dos itens constantes do Anexo II (Glosas Retificadas) do relatório de diligência fiscal, referentes aos seguintes bens e serviços utilizados como insumos: (i.2.1) item 1.2 - Bens não consumidos nem aplicados no processo produtivo II (parcial); (i.2.2) item 1.2.1 - Cal Hidratada, Sulfato de Alumínio Ferroso e Alumina Hidratada; (i.2.3) item 1.3.1 - Óleo Diesel; (i.2.4) item 1.3.3 - Pneus e Câmaras; (i.2.5) item 2.1 - Frete de Transferência entre Filiais; e (i.2.6) item 2.4.1 - Serviços de Movimentação Interna de Materiais; (i.3) reverter as glosas de créditos sobre as aquisições de partes e peças que permaneceram em estoque por longo tempo, exceto com relação a glosa da TAMPA DOOR OLIVER 12B10191, que deve ser mantida; (i.4) reverter as glosas de créditos calculados fundadas nos fatos “dos itens de partes e peças terem sido agregados a ativos imobilizados totalmente depreciados” e o “valor do item de partes e peças estar próximo ou maior que o valor do ativo ao qual agregado”; e (i.5) reverter as glosas de créditos sobre aquisições de - DETERGENTE BH38/DS100/DX001/DX001; FITA ISOLANTE 0,13MMX19MMX50M PVC S/; - FITA ISOLANTE 19,00MMX20,00M 33+ PR; - FLUIDO CORTE NR 2 TAPMATIC 500ML; PROTETOR CAMARA AR 300-15; e PROTETOR CAMARA AR ARO 15 RADIAL; e (ii) por maioria de votos, para reverter as glosas de créditos sobre: (ii.1) item 2.2 - Frete de Enxofre Importado, e (ii.2) item 2.4.2 - Serviços de Descarga de Matérias-primas Importadas. Vencidos os conselheiros Lázaro Antonio Souza Soares, Jorge Luís Cabral e Carlos Frederico Schwochow de Miranda, que negavam provimento sobre tais itens.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antonio Souza Soares, Alexandre Freitas Costa, Jorge Luis Cabral, Marina Righi Rodrigues Lara, Carlos Frederico Schwochow de Miranda, Ricardo Piza di Giovanni (suplente convocado), Cynthia Elena de Campos, Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente a conselheira Renata da Silveira Bilhim, substituída pelo conselheiro Ricardo Piza di Giovanni.

Não menos importante se revela a transcrição do Voto:

Conforme se depreende da leitura dos autos, a lide trata de auto de infração de PIS/Pasep e da COFINS, que formalizam o ajuste das bases de cálculo dos créditos das respectivas contribuições, sob o regime não cumulativo, do período de outubro a dezembro de 2006, sem lançamento de crédito tributário. Os seguintes itens foram objetos de glosas, que foram integralmente mantidas no julgamento de primeira instância:

1. bens utilizados como insumos- gastos ativáveis: aproveitamento de créditos sobre bens, supostamente de natureza permanente, tais como: partes e peças de manutenção, materiais para construção e gastos com reformas;
2. bens não consumidos nem aplicados no processo produtivo (item 1,2)-Anexo II, cal hidratada, sulfato de alumínio ferroso e alumina hidratada;
3. bens utilizados como insumos - outros gastos não previstos na legislação: aproveitamento de crédito sobre gastos decorrentes da aquisição de diversos itens , tais como: parafusos, graxa, material elétrico e outros;
4. serviços utilizados como insumos: aquisições de serviços de suposta natureza permanente, além de serviços que não estariam previstos na legislação;
5. Fretes –Transferência entre filiais (item 2.1), frete de enxofre importado (item 2.2) e serviços de descarga de matérias-primas importadas (item 2.4.2);
6. Glosa sobre aquisições não oneradas pela contribuição-item 1.3.1-óleo diesel – Anexo IV e Item 1.3.3- pneus e câmaras 7. base de cálculo de créditos a descontar relativos a bens do ativo imobilizado: glosa de créditos sobre os encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado que, segundo a Fiscalização, não seriam utilizados no processo produtivo;
8. Irregularidade da base de cálculo no tocante aos créditos de bens do ativo imobilizado-desconto acelerado; e 9. Glosa de créditos relativos a bens do ativo imobilizado-importação de serviços;

Inicialmente, cabe esclarecer que a Recorrente é pessoa jurídica de direito privado que atua no ramo industrial, preponderantemente, na fabricação de fertilizantes.

No que concerne aos bens e serviços utilizados como insumos, a Recorrente sustenta que a glosa de créditos efetuadas e ratificadas pelos julgadores da DRJ, em igual sentido, ancoraram-se em uma interpretação restritiva do conceito de “insumo” para PIS e COFINS, a qual não se coaduna com o princípio da não cumulatividade previsto no parágrafo 12 do artigo 195 da Constituição Federal, a exemplo da posição de expoentes da Doutrina e dos mais recentes julgados proferidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

Para melhor compreensão da matéria envolvida, por oportuno, deve-se apresentar preliminarmente a delimitação do conceito de insumo hodiernamente aplicável às contribuições em comento (COFINS e PIS/PASEP) e em consonância com os artigos 3º, inciso II, das Leis nº10.637/02 e 10.833/03, com o objetivo de se saber quais são os insumos que conferem ao contribuinte o direito de apropriar créditos sobre suas respectivas aquisições.

Após intensos debates ocorridos nas turmas colegiadas do CARF, a maioria dos Conselheiros adotou uma posição intermediária quanto ao alcance do conceito de insumo, não tão restritivo quanto o presente na legislação de IPI e não excessivamente alargado como aquele presente na legislação de IRPJ. Nessa direção, a maioria dos Conselheiros têm aceitado os créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que eles sejam empregados indiretamente.

Transcrevo parcialmente as ementas de acórdãos deste Colegiado que referendam o entendimento adotado quanto ao conceito de insumo:

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do

imposto de renda, abrangendo apenas os “bens e serviços” que integram o custo de produção.

(Acórdão 3402-003.169, Rel. Cons. Antônio Carlos Atulim, sessão de 20.jul.2016)

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 3403003.166, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime em relação à matéria, sessão de 20.ago.2014)

Essa questão também já foi definitivamente resolvida pelo STJ, no Resp nº 1.221.170/PR, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), que estabeleceu conceito de insumo que se amolda aquele que vinha sendo usado pelas turmas do CARF, tendo como diretrizes os critérios da essencialidade e/ou relevância. Reproduzo a ementa do julgado que expressa o entendimento do STJ:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3o., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Vale reproduzir o voto da Ministra **Regina Helena Costa, que considerou os seguintes conceitos de essencialidade ou relevância** da despesa, que deve ser seguido por este Conselho:

Essencialidade, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;

Relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Dessa forma, para se decidir quanto ao direito ao crédito de PIS e da COFINS não-cumulativo é necessário que cada item reivindicado como insumo seja analisado em consonância com o conceito de insumo fundado nos critérios de essencialidade e/ou relevância definidos pelo STJ, ou mesmo, se não se trata de hipótese de vedação ao creditamento ou de outras previsões específicas constantes nas Leis nºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005, para então se definir a possibilidade de aproveitamento do crédito.

Embora o referido Acórdão do STJ não tenha transitado em julgado, de forma que, pelo Regimento Interno do CARF, ainda não vincularia os membros do CARF, a Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF1, com a aprovação da dispensa de contestação e recursos sobre o tema, com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, 2 c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, o que vincula a Receita Federal nos atos de sua competência.

Nesse mesmo sentido, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a seguinte ementa:

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”: a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”; a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”; b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”: b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”; b.2) “por imposição legal”. Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

No caso concreto, observa-se que o Auditor Fiscal e o acórdão recorrido aplicaram integralmente o conceito mais restritivo aos insumos – aquele que se extrai dos atos normativos expedidos pela RFB (Instruções Normativas da SRF ns.247/2002 e 404/2004), já declarados ilegais pela decisão do STJ sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015). Assim, em face da superveniência do REsp nº 1.221.170/PR, carecem os autos da comprovação do eventual enquadramento dos itens glosados no conceito de insumo segundo os critérios da *essencialidade* ou *relevância*.

Em sessão realizada em 18/02/2020, esta Turma Colegiada acolheu a proposta do Relator de baixar o processo em diligência para que a Autoridade Fiscal e Contribuinte providenciassem os seguintes elementos:

1. Intime a Recorrente, dentro de prazo razoável, a apresentar laudo técnico com a demonstração detalhada da utilização de cada um dos bens e serviços entendidos como insumos no processo produtivo desenvolvido pela empresa, nos termos do REsp nº 1.221.170/PR. Nesse item, a recorrente deverá seguir a mesma ordem de agrupamento de glosas seguida no Relatório Fiscal de e-fls.26 a 60;
2. Intime a Recorrente, dentro de prazo razoável, a justificar porque considera que cada um dos bens e serviços do item anterior são *essenciais ou relevantes* ao seu processo produtivo, do qual resulta o produto final destinado a venda ou serviço prestado, em conformidade com os critérios delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp nº 1.221.170/PR, anteriormente citado;
3. Intime a Recorrente, dentro de prazo razoável, a apresentar laudo técnico, relativo aos bens indicados na tabela de e-fls.61 a 63, com a demonstração detalhada da participação dos itens glosados destes autos como partes e peças de imobilizados em cada etapa do processo industrial, seus tempos de vida útil, se há alguma contribuição quanto ao aumento de vida útil das máquinas ou equipamentos aos quais são aplicados (em quanto tempo) e se podem ser considerados itens necessários aos serviços de manutenção da máquina ou equipamento;
4. Intimar a recorrente a demonstrar de que forma cada bem referido no item anterior foi contabilizado, se imobilizado ou despesa;
5. Intimar a recorrente a apresentar planilhas de cálculo da depreciação equivalente a parcela de cada bem ou serviço glosado que foi considerado pela Fiscalização como incorporado ao imobilizado, no período referente ao processo. A recorrente deve indicar detalhadamente a metodologia de cálculo adotada para cada bem e a fundamentação legal;
6. Elabore Relatório Conclusivo acerca da apuração das informações solicitadas nos itens acima, manifestando-se sobre os fatos e fundamentos apresentados pela Recorrente, inclusive, sobre o eventual enquadramento de cada bem e serviço do período de apuração no conceito de insumo delimitado no Parecer Normativo Cosit nº05/2018 e Voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp nº 1.221.170/PR, de aplicação obrigatória no âmbito da RFB (Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF), bem como quanto a correção da metodologia adotada no cálculo da depreciação no item anterior;

Em atendimento ao solicitado, a Autoridade Fiscal elaborou o Relatório Fiscal de Diligência, no qual informa que os elementos constante da Resolução foram solicitados à Recorrente. Informa ainda que, após mais um pedido de prorrogação de prazo sem apresentar os esclarecimentos e documentos solicitados, foi recusada tal solicitação, uma vez que o Contribuinte dispôs 136 dias sem atender à intimação.

A Autoridade Fiscal informa também que o Contribuinte requereu a juntada de Laudo Técnico produzido pela UNICAMP descrevendo todo o processo produtivo da empresa,

documento que não havia sido solicitado nesse momento, uma vez que a descrição do processo produtivo da empresa foi feita em momento anterior, por ocasião da análise do crédito, inclusive com visita às Unidades de Araxá e Uberaba.

Não obstante, a Fiscalização analisou os documentos constantes nos autos, levando em consideração nas reanálises das glosas o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018 e voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp nº 1.221.170/PR, de aplicação obrigatória no âmbito da RFB (Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF), atendendo o solicitado na Resolução nº 3402-002.462 da 3ª Seção de Julgamento/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária.

O Contribuinte apresentou manifestação sobre os resultados da diligência, bem como diversas planilhas relacionadas com as glosas remanescentes, nas e-fls. .

De acordo com as análises realizadas, a Unidade de Origem apresentou a planilha denominada de **Anexo A**, contendo a discriminação das Bases de Cálculos das glosas que foram retificadas. Consta ainda na diligência realizada o **Anexo II (a) – Glosas Retificadas**, elaborada de acordo com o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018, contendo a reversão de glosas, em sua maioria, de partes e peças e matérias-primas/insumos, notadamente lenha com casca.

Na manifestação sobre os resultados da diligência, a Recorrente solicita que sejam acolhidas as conclusões da auditoria especificamente quanto às *Glosas Retificadas de acordo com o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018* em seu favor, concernentes aos itens 1.2 (em parte), 1.2.1, 1.3.1, 1.3.3, 2.1, 2.2, 2.4.1 e 2.4.2.

Dessa forma, uma vez que não há mais controvérsia sobre as referidas glosas revertidas, o resultado da diligência deve ser acolhido no presente julgamento, para reconhecer o direito ao creditamento da Recorrente constante dos itens do **Anexo II (a) – Glosas Retificadas**, nas seguintes rubricas de bens e serviços utilizados como insumos:

- item 1.2 Bens não consumidos nem aplicados no processo produtivo II (parcial);
- item 1.2.1 Cal Hidratada, Sulfato de Alumínio Ferroso e Alumina Hidratada;
- item 1.3.1 Óleo Diesel;
- item 1.3.3 Pneus e Câmaras;
- item 2.1 Frete — Transferência entre Filiais;
- item 2.2 Frete de Enxofre Importado;
- item 2.4.1 Serviços de Movimentação Interna de Materiais; e - item 2.4.2 Serviços de Descarga de Matérias-primas Importadas Passa-se, assim, à análise das questões preliminares e mérito referentes às glosas remanescentes.

Nulidade da autuação e da decisão recorrida por cerceamento do direito de defesa
De início, a Recorrente aduz que deve ser reconhecida de plano a evidente **nulidade** da autuação questionada, bem como da decisão recorrida, ante a ausência da devida fundamentação dos procedimentos de glosa adotados pela Fiscalização, em contrapartida a todas as informações que foram oportunizadas ao ilustre Fiscal pela ora Recorrente e que, da mesma forma, deixaram de ser devidamente apreciados pelo acórdão em razão do indeferimento da prova pericial requerida.

Sem razão a Recorrente.

Conforme se constata no Relatório Fiscal, que fundamentou o auto de infração, há planilha na qual são discriminadas todas glosas que tiveram o crédito negado, inclusive

nela há a indicação da linha da DACON, o que possibilita identificar a natureza da despesa/custo glosado.

Ademais o processo foi baixado em diligência para que fossem esclarecidos diversos aspectos das glosas e em todas o Contribuinte se manifestou, sendo assegurado o seu direito a plena defesa nos autos, Entendo que o procedimento fiscal apresenta suficiente fundamentação fática e jurídica motivadoras das glosas de créditos, bem como há nos autos as planilhas e documentos lastreadores do entendimento da Autoridade Fiscal para negar o ressarcimento pleiteado.

Por fim, quanto à DRJ não ter baixado o processo em diligência, entendo que se o Julgador achar que estão presentes nos autos todos os elementos necessários à formação da sua convicção a solução da lide, este pode indeferir o pedido de diligência.

Dessa forma, não se declara a nulidade pois inexistiu prejuízo à defesa.

Bens utilizados como insumos- gastos ativáveis Segundo a Autoridade Fiscal, o Contribuinte se creditou da aquisição de partes e peças como se insumos da atividade produtiva fossem aplicados em manutenção do imobilizado, quando o correto seria tê-los ativados, devido as suas características, e calculado o crédito sobre a depreciação mensal.

Da amostra coletada de 54 bens nesta situação, referentes ao 4º trimestre/2006, a Fiscalização informa que eles tiveram a seguinte aplicação:

- a) Estoque- 20 bens;
- b) Ativo imobilizado- 33 bens; e c) Parada Programada- 1 bem.

Itens em estoque por longo período No que concerne ao primeiro caso, a Fiscalização informa que vinte (20) bens ainda permaneciam no estoque em 11/2011, ou seja, cinco anos depois de adquiridos.

Assim, como os referidos bens não foram utilizados em reparos, reposições ou manutenções de bens do ativo imobilizado, utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, nos termos da legislação em vigor, os créditos apurados sobre esses bens foram glosados, conforme relação constante no Relatório Fiscal.

Ou seja, como se observa, a motivação para a glosa na aquisição de partes e peças utilizadas como insumos pela empresa seria por elas terem ficado longo tempo em estoque sem utilização.

No dispositivo legal que prevê a possibilidade de créditos sobre insumo, qual seja, inciso II, art.3º, das Leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/03, inexistente prazo para que, após a aquisição, o bem saia do estoque da companhia e seja efetivamente aplicado no processo produtivo:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:Produção de efeito(Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

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

Destarte, para ter direito ao crédito basta que a mercadoria adquirida com incidência das contribuições tenha uso como insumo na produção da mercadoria vendida ou no serviço prestado, de acordo com o mais moderno conceito de insumo já explicitado anteriormente, pelos critérios da essencialidade e relevância.

Assim, não há amparo legal para o procedimento adotado pela Fiscalização que realizou a glosa porque o item adquirido passou longo tempo em estoque.

Nesse passo, entendo que nas planilhas e laudos apresentados, ainda que apresentados em sede de manifestação do resultado da diligência, o Contribuinte descreveu e comprovou a essencialidade e relevância de quase todos os dispêndios com os bens adquiridos para a utilização na manutenção de máquinas e equipamentos da produção de bens destinados a venda. Como exemplos de partes e peças mais relevantes constantes das planilhas de glosas, nos quais o Contribuinte logrou êxito na comprovação do insumo utilizado, cita-se:

FREIO CONTRA RECUCO VULKAN 261 6IN- Freio da correia transportadora, cuja função essencial é impedir que aconteça a reversão do giro da correia após o seu desligamento ou interrupção por falha.

MARTELO DEDINI 2TIA00185 POS.3- Martelo do granulador rotativo, Componente aplicado no Granulador Rotativo, cuja função essencial é realizar a redução do tamanho do fertilizante.

EIXO SUPERIOR MIXING M528320E POS. 11- Eixo da bomba de transferência de lama asfáltica, componente utilizado durante o processo produtivo, cuja função essencial é bombear a matéria-prima (lama fosfática - mistura da rocha fosfática em pó com água) dos tanques de armazenagem até os reatores para a produção do ácido fosfórico.

ENGRENAGEM FALK 285926- Engrenagem do caminhão fora de estrada, cuja função essencial é transmitir força ou torque através da rotação de um eixo, desgastando-se pelo atrito, deformação, fadiga e ruptura devido ao funcionamento do equipamento.

No entanto, a única parte e peça constante da planilha elaborada pela Fiscalização, a qual o Contribuinte não logrou êxito em comprovar que se tratavam de insumos utilizados no processo produtivo foi a **TAMPA DOOR OLIVER 12B10191**, isso porque na planilha apresentada a explicação da utilização desse material consta como “em análise”. Ressalto ainda que não cabe aqui analisar se as partes e peças deveriam ou não ser incorporadas ao imobilizado e os créditos tomados via depreciação, pois este aspecto não foi abordado pela Fiscalização neste tópico.

Desta feita, devem ser revertidas todas as glosas de créditos sobre as aquisições de partes e peças que permaneceram em estoque por longo tempo, exceto com relação a glosa da TAMPA DOOR OLIVER 12B10191, que deve ser mantida.

Itens incorporados a bens do ativo imobilizado Informa a Fiscalização que o Contribuinte classificou 33 (trinta e três) bens (partes e peças) como ativo imobilizado. Ou seja, incorporou tais bens a determinado ativo imobilizado sem, contudo ativá-los, apurando integralmente o crédito como despesa operacional.

Em vista da legislação tributária (art. 15, do Decreto-Lei nº 1.598/77, e pelo art. 30, da Lei nº 9.249/95) que não permite o registro de tais bens como despesa operacional, mas sim a sua imobilização e cálculo da respectiva despesa de depreciação mensal, a Fiscalização relacionou em tabela os itens extraídos da amostra e classificados pelo Contribuinte como "ativo imobilizado", que, apesar de terem aumentado a vida útil do imobilizado ao qual foram agregados não foram ativados, mas tidos como despesas operacionais.

Foram agrupados, conforme tabelas constantes dos autos, a partir dos seguintes parâmetros: 1) agregados a ativos imobilizados totalmente depreciados; 2) valor do item próximo ou maior que o valor do ativo ao qual agregado; 3) o item aumentou a vida útil do ativo imobilizado ao qual foi agregado.

A Recorrente afirma que dentre os itens relacionados constam itens utilizados na construção da unidade de produção de fertilizante, como também, partes e peças utilizadas na manutenção das máquinas e equipamentos do processo produtivo, que, o fato da Fosfértil não ter tomado o crédito pela depreciação, não invalida a possibilidade de creditamento, uma vez que esses itens estão relacionados ao processo produtivo, conforme detalhado na planilha juntada, denominada de Doc I.

Conforme determinado pelo art. 301, do Decreto n.º 3.000/99 (RIR/99), o tratamento de bens relacionados com o ativo permanente, tem o seguinte regramento:

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

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

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

(...)Art. 346. Serão admitidas, como custo ou despesa operacional, as despesas com reparos e conservação de bens e instalações destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação (Lei na 4.506, de 1964, art. 48).

§ 1º Se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes e peças resultar aumento da vida útil prevista no ato de aquisição do respectivo bem, as despesas correspondentes, quando aquele aumento for superior a um ano, deverão ser capitalizadas, a fim de servirem de base a depreciações futuras (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 48, parágrafo único).

§ 2º Os gastos incorridos com reparos, conservação ou substituição de partes e peças de bens do ativo imobilizado, de que resulte aumento da vida útil superior a um ano, deverão ser incorporados ao valor do bem, para fins de depreciação do novo valor contábil, no novo prazo de vida útil previsto para o bem recuperado, ou, alternativamente, a pessoa jurídica poderá:

I - aplicar o percentual de depreciação correspondente à parte não depreciada do bem sobre os custos de substituição das partes ou peças;

II - apurar a diferença entre o total dos custos de substituição e o valor determinado no inciso anterior;

III - escriturar o valor apurado no inciso I a débito das contas de resultado;

IV - escriturar o valor apurado no inciso II a débito da conta do ativo imobilizado que registra o bem, o qual terá seu novo valor contábil depreciado no novo prazo de vida útil previsto.

§ 3º Somente serão permitidas despesas com reparos e conservação de bens móveis e imóveis se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso III).

Observa-se que os gastos com partes e peças de reposição tem regramento específico no art. 346, do RIR/99 e extrai-se do referido dispositivo que as despesas com aquisição de partes e peças de reposição usadas em máquinas e equipamentos utilizados diretamente na produção ou fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços e, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País, quando não representem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas, geram direito a créditos integrais a serem descontados das contribuições sob regime não cumulativo, nos termos da legislação das contribuições. Caso ocorra o aumento da vida útil do bem e este for superior a um ano, deverão então ser capitalizados tais gastos, a fim de servirem de base a depreciações futuras.

Assim, no caso ora analisado, deve ser mantida a glosa apenas daqueles casos em que o item de partes e peças aplicada resultou no aumento da vida útil do ativo imobilizado ao qual foi agregado. As demais glosas fundadas nos fatos “**dos itens de partes e peças terem sido agregados a ativos imobilizados totalmente depreciados**” e o “**valor do item de partes e peças estar próximo ou maior que o valor do ativo ao qual agregado**” devem ser revertidas por não encontrarem amparo na legislação que trata da matéria, conforme anteriormente transcrita.

Cumprido ressaltar, que o Contribuinte trouxe aos autos planilhas e laudos, ainda que apresentados em sede de manifestação do resultado da diligência, nos quais descreveu e comprovou a essencialidade e relevância de todos os dispêndios com as partes e peças de reposição adquiridas para a utilização em máquinas e equipamentos da produção de bens destinados a venda, relativas as glosas revertidas.

Com relação ao correspondente direito ao crédito da depreciação da glosa mantida, ao teor do art.3º, VI, das Leis nº10.637 e 10.833, caberia a Recorrente demonstrar o valor de crédito decorrente da depreciação, o que não fez. Foi oportunizado na realização da diligência fiscal a apresentação desse elemento de prova. O Contribuinte foi intimado a apresentar planilhas de cálculo da depreciação equivalente a parcela de cada bem ou serviço glosado que foi considerado pela Fiscalização como incorporado ao imobilizado, no período referente ao processo, mas tais planilhas não foram apresentadas na realização da diligência e nem na manifestação do resultado da diligência. Assim, por falta de comprovação do crédito, não deve ser acolhido esse pedido.

Item aplicado na parada programada O item denominado “BOMBA WEISHAUP 596912 POS. 841330039” foi classificado pelo Contribuinte como despesa aplicada na parada programada. Explica que na parada programada ocorre manutenção preventiva de máquinas e equipamentos. Contudo, o item, bomba weishaupt, pela própria natureza não seria consumido na manutenção e continuaria sendo utilizado em exercícios seguintes. Portanto: se incorporado a imobilizado aumentou a vida útil dele; se não foi incorporado, contribuiu individualmente para o resultado de vários exercícios. Assim, em qualquer caso, o dispêndio não poderia ser registrado como despesa operacional e, por isso, o crédito apurado foi glosado.

Em sua defesa, a Recorrente aduz que, por sua natureza, os bens adquiridos e relacionados ao item da autuação em epígrafe destinam-se à manutenção ou recondição dos bens empregados na cadeia produtiva da empresa. Explica em laudo que a “BOMBA WEISHAUP 596912 POS. 841330039” é parte e peça, constituindo-se em um componente aplicado na Caldeira, cuja função essencial é bombear o combustível para o equipamento, viabilizando a produção da chama que aquece a água em estado líquido para transformá-la em vapor.

Tratando-se de partes e peças de reposição utilizada na manutenção, vale repetir aqui as mesmas conclusões do item anterior no qual se afirmou que os gastos com partes e peças de reposição tem regramento específico no art. 346, do RIR/3000 e extrai-se do referido dispositivo que as despesas com aquisição de partes e peças de reposição usadas em máquinas e equipamentos utilizados diretamente na produção ou fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços e, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País, quando não representem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas, geram direito a créditos a serem descontados das contribuições sob regime não cumulativo. Caso ocorra o aumento da vida útil do bem e este for superior a um ano, deverão então ser capitalizados tais gastos, a fim de servirem de base a depreciações futuras.

No caso concreto, observa-se que o Auditor demonstra que o item de partes e peças aplicados resultou no aumento da vida útil do imobilizado ao qual foi aplicado. Além disso, a própria empresa confirma em seu recurso que os referidos gastos aplicados em manutenção programada foram ativados, como denota o seguinte trecho do recurso:

Por meio desses atos normativos, e ainda seguindo o preconizado na Interpretação Técnica n.º 01 do IBRACON - Tratamento Contábil dos Custos com Manutenções Relevantes de Bens do Ativo Imobilizado, estabeleceu-se que os gastos decorrentes de grandes manutenções do ativo imobilizado, desde que sejam recuperáveis por meio da operação normal do bem, sejam ativados e amortizados ao longo de sua vida útil.

No caso da Suplicante, sua Area de Ativo Imobilizado, que é responsável pela análise dos gastos com a parada programada, segrega os valores passíveis de ser ativados daqueles que correspondem aos custos ou despesas.

Ato contínuo, o valor ativado é depreciado com base no calendário da próxima parada da unidade, ou seja, nesse momento, tendo como base o cronograma de manutenção para a unidade que esta sendo ativada, é gerado um número de ativo e são controlados os "avos" de depreciação, através da contabilização do valor da parcela depreciada das Paradas Programadas na conta 4601005 - Depreciações Parada Programada.

Assim, é fora de dúvidas que a despesa em questão, principalmente em cumprimento a determinação da Comissão de Valores Mobiliários - CVM, deve ser tratada como ativo, e que, uma vez realizadas as despesas e devidamente ativadas, a Recorrente contabilizou o valor da parcela depreciada das paradas programadas na conta 4601005.

Com relação ao correspondente direito ao crédito da depreciação da glosa mantida, ao teor do art.3º, VI, das Leis nº10.637 e 10.833, vale repetir que caberia à Recorrente demonstrar o valor de crédito decorrente da depreciação, o que não fez. Foi oportunizado na realização da diligência fiscal a apresentação desse elemento de prova. O Contribuinte foi intimado a apresentar planilhas de cálculo da depreciação equivalente a parcela de cada bem ou serviço glosado que foi considerado pela Fiscalização como incorporado ao imobilizado, no período referente ao processo, mas tais planilhas não foram apresentadas na realização da diligência e nem na manifestação do resultado da diligência. Assim, por falta de comprovação do crédito, não deve ser acolhido esse pedido.

Desta feita, deve ser mantida a glosa dos gastos com a aquisição de "BOMBA WEISHAUPT 596912 POS. 841330039" utilizada na parada programada.

Bens não Consumidos nem Aplicados ao Processo Produtivo Neste item foram glosados os bens que não se enquadravam no conceito restritivo de insumo presente nas Instruções Normativas da SRF ns.247/2002 e 404/2004,. Tais gastos representam despesas sem nenhuma relação com a produção ou a fabricação dos produtos destinados à venda. Não são peças ou partes de equipamentos ou instalações que se desgastam ou danificam no processo produtivo.

Assim, em face da superveniência do REsp nº 1.221.170/PR, que estabeleceu o conceito de insumo fundado nos critérios da *essencialidade* ou *relevância*, o Colegiado baixou o processo em diligência fiscal para que a Fiscalização analisasse o eventual enquadramento de cada bem e serviço glosado no conceito de insumo delimitado no Parecer Normativo Cosit nº05/2018 e no REsp nº 1.221.170/PR, de aplicação obrigatória no âmbito da RFB (Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF).

Em atendimento ao solicitado, o Auditor Fiscal reconheceu que parte dos gastos glosados neste item se caracterizavam como insumo, em consonância com os critérios essencialidade ou relevância. As glosas revertidas foram listadas na planilha de fls. 1.063 a 1.070, enquanto as glosas mantidas foram discriminadas na planilha de fls.1.071 a 1.082.

Com relação as glosas que permaneceram, observa-se que em sua maioria trata-se de aquisição de materiais de construção aplicado na obra de construção civil para a ampliação da unidade de produção de fertilizantes da empresa, confirmado pela própria Recorrente na planilha de fls.1.131. Tais gastos não têm relação com insumo utilizado na atividade produtiva da empresa, mas sim com a construção do imobilizado da empresa, o que teoricamente seria possível o creditamento relativo à parcela da depreciação correspondente.

Com relação ao correspondente direito ao crédito da depreciação da glosa mantida, ao teor do art.3º, VI, das Leis nº10.637 e 10.833, caberia a Recorrente demonstrar o valor de crédito decorrente da depreciação, o que não fez. Foi oportunizado na realização da diligência fiscal a apresentação desse elemento de prova. O Contribuinte foi intimado a apresentar planilhas de cálculo da depreciação equivalente a parcela de cada bem ou serviço glosado que foi considerado pela Fiscalização como incorporado ao imobilizado, no período referente ao processo, mas tais planilhas não foram apresentadas na realização da diligência e nem na manifestação do resultado da diligência. Assim, por falta de comprovação do crédito, não deve ser acolhido esse pedido.

No entanto, entendo que alguns materiais e partes/peças aplicados na manutenção de máquinas e equipamentos utilizados na atividade de produção devem ser revertidas as suas glosas em vista da sua essencialidade para a produção da mercadoria vendida, conforme explicações de aplicação desses materiais apresentadas pelo Contribuinte no laudo e planilha de fls. 1.131. Nessa situação, encontram-se os seguintes materiais (e-fls. 1.071 a 1.082 e 1.131):

- DETERGENTE BH38/DS100/DX001/DX001;
- FITA ISOLANTE 0,13MMX19MMX50M PVC S/; Fl. 1163 DF CARF MF
- FITA ISOLANTE 19,00MMX20,00M 33+ PR;
- FLUIDO CORTE NR 2 TAPMATIC 500ML;
- PROTETOR CAMARA AR 300-15; e - PROTETOR CAMARA AR ARO 15 RADIAL;

Dispêndios com serviços ativáveis Conforme Relatório Fiscal, os valores glosados nesse tópico correspondem aos serviços ativáveis que não poderiam ser utilizados integralmente para compor as bases de cálculo dos créditos de PIS/COFINS, uma vez que por sua natureza aumentaram a vida útil dos bens aos quais foram aplicados, devendo, por isso, tais gastos serem incorporados ao valor do bem, conseqüentemente, fazendo jus às respectivas cotas de depreciação. Dentre os serviços que se encontram nessa situação estão: gerenciamento de projetos e obras, reforma de máquinas, equipamentos e instalações, recondicionar e recuperação turbinas e motores, recuperação de estruturas, revisões e reformas gerais, enfim, serviços de recuperação de

máquinas e equipamentos, construções, melhorias e readequação das plantas industriais aos novos processos produtivos ou para aumentar a produção.

Em sua defesa, a Recorrente afirma os serviços relacionados ao item da autuação em epígrafe destinam-se à manutenção ou recondicionamento dos bens empregados na cadeia produtiva da empresa. A referida descrição dos serviços constante no laudo não deixa dúvidas quanto à sua natureza, a saber, "*RECONDICIONAR ARMADURA DA RODA MOTORIZA*", "*RECONDIC. 02 PINHÕES DE ESCAVAÇÃO DA*" e "*REFORMA GERAL DO MOTOREDUTOR 72D*". Tratam-se de serviços essencialmente ligados à atividade-fim ou, mais precisamente, à *geração de receita*, atuando em relação a equipamentos diretamente empregados no processo produtivo da empresa (conforme planilha anexada no doc. 03 da Impugnação), visando a preservação de seu adequado funcionamento.

Como se observa, a semelhança do item "**Bens utilizados como insumos- gastos ativáveis**", a Fiscalização efetuou a glosa de gastos que supostamente seriam ativáveis e não poderiam ser deduzidos como despesa operacional porque, pela sua própria natureza, os serviços aplicados representariam aumento da vida útil do bem ao qual foi aplicado, beneficiando mais de um exercício social.

Conforme determinado pelo art. 301, do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99), o tratamento de bens relacionados com o ativo permanente, tem o seguinte regramento:

Art. 301. O custo de aquisição de bens do ativo permanente não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a trezentos e vinte e seis reais e sessenta e um centavos, ou prazo de vida útil que não ultrapasse um ano (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15, Lei nº 8.218, de 1991, art. 20, Lei nº 8.383, de 1991, art. 3º, inciso II, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 30).

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

§ 2º Salvo disposições especiais, o custo dos bens adquiridos ou das melhorias realizadas, cuja vida útil ultrapasse o período de um ano, deverá ser ativado para ser depreciado ou amortizado (Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, § 1º).

(...)

Art. 346. Serão admitidas, como custo ou despesa operacional, as despesas com reparos e conservação de bens e instalações destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação (Lei nº 4.506, de 1964, art. 48).

§ 1º Se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes e peças resultar aumento da vida útil prevista no ato de aquisição do respectivo bem, as despesas correspondentes, quando aquele aumento for superior a um ano, deverão ser capitalizadas, a fim de servirem de base a depreciações futuras (Lei nº 4.506, de 1964, art. 48, parágrafo único).

§ 2º Os gastos incorridos com reparos, conservação ou substituição de partes e peças de bens do ativo imobilizado, de que resulte aumento da vida útil superior a um ano, deverão ser incorporados ao valor do bem, para fins de depreciação do novo valor contábil, no novo prazo de vida útil previsto para o bem recuperado, ou, alternativamente, a pessoa jurídica poderá:

I - aplicar o percentual de depreciação correspondente à parte não depreciada do bem sobre os custos de substituição das partes ou peças;

II - apurar a diferença entre o total dos custos de substituição e o valor determinado no inciso anterior;

III - escriturar o valor apurado no inciso I a débito das contas de resultado;

IV - escriturar o valor apurado no inciso II a débito da conta do ativo imobilizado que registra o bem, o qual terá seu novo valor contábil depreciado no novo prazo de vida útil previsto.

§ 3º Somente serão permitidas despesas com reparos e conservação de bens móveis e imóveis se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso III).

Vale repetir que os gastos com reparos e conservação de bens do imobilizado têm regramento específico no art. 346, do RIR/3000 e extrai-se do referido dispositivo que as despesas com aquisição de partes e peças de reposição usadas em máquinas e equipamentos utilizados diretamente na produção ou fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços e, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País, quando não representem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas, geram direito a créditos a serem descontados das contribuições sob regime não cumulativo. Caso ocorra o aumento da vida útil do bem e este for superior a um ano, deverão então ser capitalizados tais gastos, a fim de servirem de base a depreciações futuras.

Assim, no caso ora analisado, deve ser mantida a glosa daqueles casos em que os gastos de reparos e conservação aplicados resultou no aumento da vida útil do ativo imobilizado ao qual foi agregado.

Com relação ao correspondente direito ao crédito da depreciação da glosa mantida, ao teor do art. 3º, VI, das Leis nº 10.637 e 10.833, caberia a Recorrente demonstrar o valor de crédito decorrente da depreciação, o que não fez. Foi oportunizado na realização da diligência fiscal a apresentação desse elemento de prova. O Contribuinte foi intimado a apresentar planilhas de cálculo da depreciação equivalente a parcela de cada bem ou serviço glosado que foi considerado pela Fiscalização como incorporado ao imobilizado, no período referente ao processo, mas tais planilhas não foram apresentadas na realização da diligência e nem na manifestação do resultado da diligência. Assim, por falta de comprovação do crédito, não deve ser acolhido esse pedido.

Desta feita, deve ser mantida a glosa de créditos sobre os gastos com serviços ativáveis.

Base de cálculo do crédito relativo a bens do ativo imobilizado - com base no valor de aquisição (dacon, ficha 06a, linha 10)

Nesse tópico, a Fiscalização afirma que o Contribuinte optou pelo cálculo de créditos de PIS e COFINS sobre depreciação calculada na forma acelerada sobre diversas obras em andamento e vários serviços que não estavam sendo aplicados na atividade de fabricação dos produtos destinados a venda. Conforme dispunha à época a Lei nº 10.833/03, art. 3º, § 14 (introduzido pela Lei nº 10.865/04, art. 21) c/c art. 15, o crédito deste tipo destinava-se apenas a máquinas e equipamentos utilizados na área de produção da empresa.

A Recorrente alega que não existe nenhuma previsão normativa determinando que ela aguarde o momento do início da operação do bem para iniciar o aproveitamento de créditos de PIS e de COFINS; posto que se o regime visa justamente favorecer o investimento em bens de capital, conclui-se que o único entendimento aplicável é o de que o aproveitamento dos créditos é autorizado desde a data da aquisição do bem, independente do fato de o ativo estar, ou não, em operação.

Sem razão a Recorrente.

Pelo próprio conceito de depreciação, qual seja, a perda de valor de um bem decorrente de seu uso, do desgaste natural ou de sua obsolescência, percebe-se que não é possível se calcular depreciação antes da entrada do bem em operação ou uso.

Nesse sentido, o RIR/99, vigente à época, prescreve em seu art.305:

Art. 305. Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à diminuição do valor dos bens do ativo resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência normal (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57).

§ 1º A depreciação será deduzida pelo contribuinte que suportar o encargo econômico do desgaste ou obsolescência, de acordo com as condições de propriedade, posse ou uso do bem (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 7º).

§ 2º A quota de depreciação é dedutível a partir da época em que o bem é instalado, posto em serviço ou em condições de produzir (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 8º).

§ 3º Em qualquer hipótese, o montante acumulado das quotas de depreciação não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 6º).

§ 4º O valor não depreciado dos bens sujeitos à depreciação, que se tornarem imprestáveis ou caírem em desuso, importará redução do ativo imobilizado (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 11).

§ 5º Somente será permitida depreciação de bens móveis e imóveis intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso III).

O Contribuinte, assim, poderá computar, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à diminuição do valor dos bens do ativo resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência normal, a partir da época em que o bem é instalado, posto em serviço ou em condições de produzir (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 8º).

Da mesma forma, o Pronunciamento Contábil CPC 27 prescreve o tratamento contábil para ativos imobilizados quanto ao reconhecimento dos ativos, a determinação dos seus valores contábeis e os valores de depreciação e perdas por desvalorização a serem reconhecidas em relação aos mesmos. O Item 55 do CPC 27 -Ativo Imobilizado assim dispõe quanto ao início da depreciação:

55. A depreciação do ativo se inicia quando este está disponível para uso, ou seja, quando está no local e em condição de funcionamento na forma pretendida pela administração. A depreciação de um ativo deve cessar na data em que o ativo é classificado como mantido para venda (ou incluído em um grupo de ativos classificado como mantido para venda de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 31 –Ativo-Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada) ou, ainda, na data em que o ativo é baixado, o que ocorrer primeiro. Portanto, a depreciação não cessa quando o ativo se torna ocioso ou é retirado do uso normal, a não ser que o ativo esteja totalmente depreciado. No entanto, de acordo com os métodos de depreciação pelo uso, a despesa de depreciação pode ser zero enquanto não houver produção.

(negrito nosso)

Como se percebe, não há qualquer lógica material ou amparo legal para se calcular depreciação antes do bem entrar em operação ou quando a sua instalação está em andamento como quer a Recorrente. Por consequência, também não se pode calcular

créditos de PIS e COFINS sobre esta parcela de depreciação em qualquer de sua modalidades.

No que se refere à depreciação acelerada utilizada pelo Contribuinte, além de não ser possível a sua utilização antes do bem entrar em operação, como já discutido, para a utilização dessa modalidade de depreciação a legislação fiscal requer, ainda, que o bem seja uma máquina ou equipamento utilizado na fabricação do produto vendido.

Como se sabe, a depreciação acelerada é calculada 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 01/05/2004, para utilização na produção de bens destinados à venda ou utilizados na prestação de serviços, conforme disposto no §14 do art.3º da Lei nº10.833/ 2003:

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

(...)VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços;

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

(...)§1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;

(...)§ 14. Opcionalmente, o contribuinte poderá calcular o crédito de que trata o inciso III do § 1º deste artigo, relativo à aquisição de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado, no prazo de 4 (quatro) anos, mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor correspondente a 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição do bem, de acordo com regulamentação da Secretaria da Receita Federal. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

(negrito nosso)

No caso concreto, observa-se que vários gastos depreciados aceleradamente pelo contribuinte não têm qualquer identidade com máquinas e equipamentos e sequer são utilizados na área de produção da empresa, o que os tornam não aptos para se submeter à depreciação acelerada, conforme disposto na legislação, a exemplo de serviços de “adequação semasq-ar condicionado Split”, “alçamento da barragem-upm”, “Tratamento acústico-controle ruído”, etc.

Com relação ao correspondente direito ao crédito da depreciação da glosa mantida, ao teor do art.3º, VI, das Leis nº10.637 e 10.833, caberia a Recorrente demonstrar o valor de crédito decorrente da depreciação, o que não fez. Foi oportunizado na realização da diligência fiscal a apresentação desse elemento de prova. O Contribuinte foi intimado a apresentar planilhas de cálculo da depreciação equivalente a parcela de cada bem ou serviço glosado que foi considerado pela Fiscalização como incorporado ao imobilizado, no período referente ao processo, mas tais planilhas não foram apresentadas na realização da diligência e nem na manifestação do resultado da diligência. Assim, por falta de comprovação do crédito, não deve ser acolhido esse pedido.

Desta feita, deve ser mantida a glosa de créditos calculados sobre depreciação acelerada.

Base de cálculo do crédito relativo a bens do ativo imobilizado-importação

Conforme Relatório Fiscal, os valores glosados nesse tópico correspondem a itens que não são máquinas e equipamentos, mas tiveram o crédito apropriado pela opção do desconto acelerado (aplicação da alíquota de PIS/COFINS sobre 1/48 do valor de aquisição do bem. A referida glosa se refere à importação de serviços aplicados em obras de construção civil, sobre as quais não se admite o desconto de créditos sobre o valor de depreciação na aquisição, face não se tratar de máquinas e equipamentos.

Em sua defesa, a Recorrente afirma que o custo de aquisição de um ativo é, também, composto por parcelas que dizem respeito a serviços tomados para a elaboração de projetos técnicos, transferência de tecnologia pertinente a uma máquina ou equipamento, dentre outros. Por definição, todo e qualquer serviço tomado, cuja vantagem ou benefício vai se materializar em um equipamento (ativo), desenvolvido a partir destes, também pode ser considerado como um gasto *ativável*, incorporado ao bem em si considerado e, portanto, passível de gerar créditos pela depreciação respectiva.

Estes são os casos dos serviços que geraram a glosa ora impugnada, como, por exemplo, o item descrito como "*Projeto Conceituai de P205 Salitre*", que identifica os estudos e projetos realizados por empresa contratada pela Recorrente com vistas à implementação de determinado ativo adquirido.

Da mesma forma, o item classificado como "*FOSFÓRICO*" que se refere aos custos incorridos pela Impugnante com a aquisição de tecnologia/transferência de "*Know-How*" necessários ao funcionamento/ativação de determinado equipamento aplicável em seu processo produtivo.

Sem razão a Recorrente.

A fim de evitar repetição, valem aqui as mesmas considerações do item anterior sobre o cabimento da depreciação acelerada.

No presente caso, constata-se que o Contribuinte calculou depreciação acelerada sobre serviços importados aplicados em obras de construção civil em andamento, conforme registros contábeis, que não encontra amparo legal na legislação.

Ademais, a Recorrente não logrou êxito em comprovar que os referidos serviços foram de fato aplicados em máquinas e equipamentos, conforme alegado e de acordo com o que preceitua a legislação. As alegações da Recorrente deveriam vir lastreadas em provas, visando infirmar as conclusões da auditoria. Como se sabe, se o Fisco efetua o lançamento fiscal fundado nos elementos apurados em auditoria, cabe ao autuado, na sua contestação, apresentar provas inequívocas de fatos impeditivos, modificativos ou extintivos de tal direito do Fisco.

Desta feita, deve ser mantida a glosa de créditos calculados sobre depreciação acelerada neste tópico.

Dispositivo Diante do exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter as glosas dos itens constantes do Anexo II (a) – Glosas Retificadas, do relatório da diligência fiscal, atinente às glosas referentes aos bens e serviços utilizados como insumos: i) item 1.2 Bens não consumidos nem aplicados no processo produtivo II (parcial); ii) item 1.2.1 Cal Hidratada, Sulfato de Alumínio Ferroso e Alumina Hidratada; iii) item 1.3.1 Óleo Diesel; iv) item 1.3.3 Pneus e Câmaras; v) item 2.1 Frete — Transferência entre Filiais; vi) item 2.2 Frete de Enxofre Importado; vii) item 2.4.1 Serviços de Movimentação Interna de Materiais; e viii) item 2.4.2 Serviços de Descarga de Matérias-primas Importadas. Bem como, reverter as glosas de créditos sobre as aquisições de partes e peças que permaneceram em estoque

por longo tempo, exceto com relação a glosa da TAMPA DOOR OLIVER 12B10191, que deve ser mantida, e reverter as glosas de créditos calculados fundadas nos fatos “dos itens de partes e peças terem sido agregados a ativos imobilizados totalmente depreciados” e o “valor do item de partes e peças estar próximo ou maior que o valor do ativo ao qual agregado” e reverter a glosa dos seguintes materiais: - DETERGENTE BH38/DS100/DX001/DX001; FITA ISOLANTE 0,13MMX19MMX50M PVC S/; - FITA ISOLANTE 19,00MMX20,00M 33+ PR; - FLUIDO CORTE NR 2 TAPMATIC 500ML; PROTETOR CAMARA AR 300-15; e PROTETOR CAMARA AR ARO 15 RADIAL;

É como voto.

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de aplicar a este processo o resultado do julgamento proferido no processo nº 10650.721652/2011-41, resultante no Acórdão nº 3402-011.062, cuja ementa e voto se encontram acima reproduzidos, de maneira a afastar as preliminares e, no mérito, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para:

1. Reverter as glosas dos itens constantes do Anexo II (Glosas Retificadas) do relatório de diligência fiscal realizado nos autos do processo nº 10650.721652/2011-41, referentes aos seguintes bens e serviços utilizados como insumos:
 - (1.1) item 1.2 - Bens não consumidos nem aplicados no processo produtivo II (parcial);
 - (1.2) item 1.2.1 - Cal Hidratada, Sulfato de Alumínio Ferroso e Alumina Hidratada;
 - (1.3) item 1.3.1 - Óleo Diesel;
 - (1.4) item 1.3.3 - Pneus e Câmaras;
 - (1.5) item 2.1 – Frete de Transferência entre Filiais;
 - (1.6) item 2.2 - Frete de Enxofre Importado;
 - (1.7) item 2.4.1 - Serviços de Movimentação Interna de Materiais;
 - (1.8) item 2.4.2 – Serviços de Descarga de Matérias-Primas Importadas.
2. Reverter as glosas de créditos sobre as aquisições de partes e peças que permaneceram em estoque por longo tempo, exceto com relação a glosa da TAMPA DOOR OLIVER 12B10191, que deve ser mantida;
3. Reverter as glosas de créditos calculados fundadas nos fatos “dos itens de partes e peças terem sido agregados a ativos imobilizados totalmente depreciados” e o “valor do item de partes e peças estar próximo ou maior que o valor do ativo ao qual agregado”;

4. Reverter as glosas de créditos sobre aquisições de - DETERGENTE BH38/DS100/DX001/DX001; FITA ISOLANTE 0,13MMX19MMX50M PVC S/; - FITA ISOLANTE 19,00MMX20,00M 33+ PR; - FLUIDO CORTE NR 2 TAPMATIC 500ML; PROTETOR CAMARA AR 300-15; e PROTETOR CAMARA AR ARO 15 RADIAL;

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Joana Maria de Oliveira Guimarães