MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

DOCUMENTO VALIDADO

PROCESSO	**10680.909538/2012-75**
ACÓRDÃO	3402-011.983 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de julho de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	NACIONAL MINERIOS S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009

CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS. RECONHECIMENTO DE DIREITO AO CRÉDITO.

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Nessa linha, deve-se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre as indumentárias e locação de mão de obra terceirizada para ser empregado no processo produtivo.

NÃO CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. DIREITO A CRÉDITO.

Na não cumulatividade das contribuições sociais, consideram-se insumos os bens e serviços adquiridos que sejam essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, observados os requisitos da lei, dentre eles terem sido os bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País e terem sido, em regra, tributados pela contribuição na aquisição.

CRÉDITO. ATIVO IMOBILIZADO. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NA PRODUÇÃO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO.

Geram direito a desconto de crédito com base nos encargos de depreciação as aquisições de máquinas, equipamentos e outros bens

incorporados ao Ativo Imobilizado, mas desde que utilizados na produção, observados os demais requisitos da lei.

CRÉDITO. ATIVO IMOBILIZADO. BENFEITORIAS EM IMÓVEIS UTILIZADOS NAS ATIVIDADES DA EMPRESA. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. POSSIBILIDADE.

Geram direito a desconto de crédito com base nos encargos de depreciação as aquisições de bens e serviços utilizados em benfeitorias de imóveis utilizados nas atividades da empresa, observados os demais requisitos da lei.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) **por unanimidade de votos**, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para, observados os requisitos legais para o aproveitamento do crédito das Contribuições não cumulativas, reverter as glosas referentes a: (i) serviços de sondagem/geologia; (ii) alugueis de caminhões pipa e equipamentos topográficos; e (iii) encargos de depreciação relativos a bens imobilizados dos vergalhões nervurados; e, II) **pelo voto de qualidade**, em negar provimento ao Recurso Voluntário em relação ao(s): (i) serviços de sinalização; (ii) serviço de operação de locomotiva; e (iii) serviços de manutenção de balanças, pesagem, *etc*, vencidas, neste item II), as conselheiras Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta (relatora) e Cynthia Elena de Campos, que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor em relação ao item II) o conselheiro Arnaldo Diefenthaeler Dornelles.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaeler Dornelles – Presidente e Redator designado

(documento assinado digitalmente)

Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Bernardo Costa Prates Santos, Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta, Cynthia Elena de Campos, Arnaldo Diefenthaeler Dornelles (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausentes a conselheira Mariel Orsi Gameiro e o conselheiro Jorge Luís Cabral.

DOCUMENTO VALIDADO

RELATÓRIO

Trata-se de Pedido de Ressarcimento referente a créditos na apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep relativos a mercado externo, auferidos no 4º trimestre de 2009. A esse crédito a contribuinte vinculou Declaração de Compensação.

Por bem descrever os fatos, adota-se o relatório da decisão de primeira instância:

> A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Belo Horizonte, por meio do despacho decisório de fl. 109, com base no Relatório Fiscal e planilhas às fls. 02/81 do Processo nº 10010.009402/0313-18, bem como nos demais documentos a ele acostados, reconheceu o direito creditório conforme descrito no quadro abaixo. O crédito reconhecido foi insuficiente para compensar integralmente os débitos informados pelo sujeito passivo, razão pela qual foi homologada parcialmente a compensação declarada.
>
> 3. No Relatório Fiscal, o auditor fiscal informa o seguinte:
>
> Trata-se de fiscalização com o objetivo de apurar os direitos creditórios de COFINS e PIS Não Cumulativos relativos ao período **JANEIRO DE 2008 a DEZEMBRO DE 2011**, (...)*1o Trimestre de 2008 e o 4o Trimestre de 2011, bem como as intimações desta fiscalização, respostas e documentos apresentados pelo contribuinte, inclusive cópias digitais de várias notas fiscais e contratos relativos a glosas de créditos* efetuados nesta fiscalização.
>
> (...)Segundo seus dados cadastrais junto a Receita Federal do Brasil, o sujeito passivo é Sociedade Anônima Fechada (Natureza Jurídica: 205-4), e se dedica à 'Extração de minério de ferro' (CNAE-Fiscal 07.10-3/01), tendo entregado as Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica do quatriênio fiscalizado pelo Lucro Real, e a DIPJ 2008, com base no Lucro Presumido.
>
> (...)O minério de ferro em bruto, tanto de sua própria extração (da Mina de Casa de Pedra e da Mina do Engenho), como o adquirido de terceiros, é encaminhado à usina de beneficiamento onde é processado, gerando os seguintes produtos que são comercializados pela Namisa: Sinter Feed ITM, Concentrado CMAI, Concentrado ITFG.
>
> As atividades de extração e beneficiamento de minério de ferro são desenvolvidas em Congonhas/MG, CNPJ 08.446.702/0001-05; Itabirito/MG, CNPJ 08.446.702/0008-81; Ouro Preto/MG, CNPJ 08.446.702/0005-39; e Rio Acima/MG, CNPJ 08.446.702/0006-10.
>
> I - DA LEGISLAÇÃO PERTINENTE:
>
> (...)O ponto central da auditoria fiscal foi investigar se os créditos utilizados estavam de acordo com os artigos 3o das Leis n° 10.637, de 30/12/2002, e n° 10.833, de 29/12/2003, regulamentados pelas Instruções Normativas SRF n° 247, de 21/11/2002, c n° 404, de 12/03/2004:

DOCUMENTO VALIDADO

Original

(...)II - DOS PROCEDIMENTOS FISCAIS:

A ciência do TERMO DE INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL, de 26/04/2012, foi dada por via postal com aviso de recebimento datado 03/05/2012. Foram solicitados os atos societários da empresa, arquivos digitais de Notas fiscais de entradas e saídas, demonstrativos de apuração das bases de cálculo nos quais se baseou o contribuinte no preenchimento dos DACON, demonstrando os valores que compõem cada linha dos DACON enviados, detalhando por nota fiscal e conta contábil a composição dos créditos mensais apurados conforme o regime da não-cumulatividade do período, memória de cálculo dos valores de crédito objeto de pedido de compensação/ressarcimento de PIS e COFINS efetuados com base na Instrução Normativa n° 900/2008, relacionados aos PER/DCOMP's relativos ao período, demonstrativos dos encargos de depreciação, descrição do processo produtivo da empresa, informando os principais insumos utilizados em cada etapa, demonstrativo detalhado dos Despachos de Exportações, cópias dos contratos relativos a locações de prédios, máquinas e equipamentos e despesas de armazenagem e fretes na operação de venda, cópias de documentos uma operação completa de *exportação, e relação de todos os estabelecimentos da empresa, operantes ou inoperantes.*

A fiscalizada respondeu parcialmente em 23/05/2012 e 14/06/2012. Mediante ciência pessoal em 27/06/2012, do TERMO DE REINTIMAÇÃO FISCAL, foi reintimada a apresentar o restante, o que foi feito em 06/07/2012 e em 11/07/2012.

No TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL de 23/07/2012 (aviso de recebimento datado 26/07/2012), foi intimado a apresentar 'Relação de todos os fornecedores (nome e CNPJ) que emitiram notas fiscais sob o Regime Especial de Suspensão das contribuições para o PIS e COFINS, conforme Ato Declaratório Executivo N° 74, de 30/10/2008 (DOU 3/11/2008), da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Belo Horizonte/MG, e que serviram de base para apuração de créditos no período fiscalizado, bem como, cópia de todas as 'declarações' *aos fornecedores, efetuadas de acordo com o artigo 8o da Instrução Normativa SRF n° 595, de 27/12/2005'; 'Informar na relação solicitada no item anterior,* a partir de que data *tais insumos/serviços foram fornecidos ao contribuinte sob Regime Especial de Suspensão', e a ´Reapresentar os demonstrativos, acrescentando coluna, informando para cada Nota Fiscal relacionada como crédito, a expressão "ADE 74/2008", declarando, desta forma, que está sob o Regime Especial de Suspensão'.*

Foi nesta intimação também intimado a, com relação aos 'créditos sob a rubrica "Fretes", a desdobrar por nota fiscal *(nome e CNPJ do emitente, data de emissão, número da nota fiscal, valor, CFOP),* descrição da natureza/tipo do insumo/crédito e emprego do bem em função do processo produtivo, *ou seja, finalidade,* origem e destino *do respectivo transporte´. Foi ainda solicitado a descrever a natureza de créditos tais como:* Transporte de materiais - frete bagageiro/Compra de materiais

DOCUMENTO VALIDADO

de uso e consumo' *e a apresentar demonstrativo detalhado de apuração do* 'Credito Presumido - Estoques'.

(...)O sujeito passivo apresentou Relação dos fornecedores que emitiram notas fiscais sob o Regime de Suspensão de PIS/Cofins, e 'declarou que os demonstrativos de crédito anteriormente enviados, solicitados no item 3 da Intimação de 26/04/2012, referentes à abertura dos créditos de insumos e fretes com base no preenchimento da DACON, não englobam as aquisições de fornecedores que emitiram notas fiscais sob o Regime de Suspensão de PIS e COFINS conforme ADE n° 74/2008. Desta forma, o saldo do crédito detalhado nestes demonstrativos, representa somente as aquisições passíveis de tomada de crédito, excluindo-se as aquisições com suspensão. ' *No TERMO DE REINTIMAÇÃO FISCAL n° 02 de 10/10/2012 (ciência pessoal), foi novamente reintimado a apresentar os arquivos digitais de documentos fiscais do período, gerados e devidamente validados pelo Sistema de Validação de Arquivos Digitais (SVA); estes arquivos foram finalmente entregues em 17/10/2012.*

O TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL n° 02 de 22/10/2012 (AR datado 25/10/2012), TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL n° 03 de 21/11/2012 (ciência pessoal), e o TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL n° 4 de 21/01/2013 (AR datado 24/11/2012) foram satisfatoriamente atendidos pela fiscalizada e se destinaram a inquirir junto ao sujeito passivo, informações e esclarecimentos adicionais sobre Receitas da atividade e financeiras, bem como a descrição da natureza de vários créditos específicos informados nas planilhas apresentadas, sua forma de sua utilização no processo produtivo, inclusive apresentando cópias digitais das respectivas Notas Fiscais.

III - DA ANÁLISE DOS DIREITOS CREDITÓRIOS:

Com o objetivo de comprovar seu direito ao ressarcimento pleiteado, o sujeito passivo apresentou a esta fiscalização os seguintes demonstrativos mensais relativos ao quatriênio fiscalizado:

- Apuração do PIS e COFINS conforme as DACON's, seu desdobramento com relação às Receitas auferidas (Receitas Tributadas, Alíquota Zero, Isentas e Exportação) e créditos;

- Apuração dos créditos por linha das DACON's, e descontos;

- Desdobramento por Nota Fiscal e conta contábil, das Receitas e créditos por linha das DACON's, Fretes, Apuração da Depreciação e Abertura do Imobilizado depreciado a partir de Abril de 2008;

- Apuração do Rateio Proporcional às Receitas de Exportação e Mercado Interno;

- Apuração do Ressarcimento a partir da consolidação dos débitos e rateio dos créditos.

DOCUMENTO VALIDADO

Cópias digitais de vários créditos (notas fiscais e contratos) foram também apresentadas conforme solicitação expressa da fiscalização com sua justificativa para pleitear estes créditos.

Assim sendo, a auditoria fiscal consistiu basicamente em cotejar as DACON's com os demonstrativos e documentos apresentados sob intimação e a Escrituração Contábil Digital (SPED) de 2008 a 2011, bem como, analisar cada crédito informado a luz da legislação vigente, com relação a cada planilha apresentada pelo contribuinte para cada ano:

COMPOSIÇÃO LINHA 2 FICHA 06 - BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS, COMPOSIÇÃO LINHA 3 FICHA 06 - SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMO, COMPOSIÇÃO LINHA 4 FICHA 06 - DESPESAS DE ENERGIA ELÉTRICA, COMPOSIÇÃO LINHA 6 FICHA 06 - DESPESAS DE ALUGUÉIS DE MAQ. E EQUIPAMENTOS, COMPOSIÇÃO LINHA 5 FICHA 06 - DESPESAS ALUGUÉIS DE PRÉDIOS LOCADOS DE PES.JUR.

COMPOSIÇÃO LINHA 2 e 7 FICHA 06 - DESPESAS COM FRETES, COMPOSIÇÃO LINHA 19 FICHA 06 - CRÉDITO PRESUMIDO RELATICO ESTOQUE ABERTURA. ABERTURA IMOBILIZADO - ITEM 5 do TERMO DE INTIMAÇÃO N° 02 DE 22/10/2012 CONTROLE DOS CRÉDITOS DE PIS E COFINS SOBRE AQUISIÇÕES DE ATIVO IMOBILIZADO

Releva esclarecer que geram direito a créditos apenas os gastos que se enquadrarem como insumos ou que estejam expressamente previstos na legislação acima referida.

O resultado deste trabalho procurou seguir a mesma sistemática utilizada pelo contribuinte, agregando as 'GLOSAS' de créditos efetuadas pela fiscalização nas seguintes planilhas:

GLOSAS - SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMO (2008 e 2009)

GLOSAS - DESPESAS DE ALUGUÉIS DE MAQ. E EQUIPAMENTOS (2008 e 2009)

GLOSAS - DESPESAS COM FRETES (2008 a 2011)

GLOSAS - IMOBILIZADO adquirido nos anos 2008 a 2011 APURAÇÃO DE GLOSAS DE CRÉDITOS SOBRE AQUISIÇÕES DE IMOBILIZADO (depreciação)

Nas planilhas CONSOLIDAÇÃO E APURAÇÃO DE GLOSAS DE PIS E COFINS, apura-se a soma das glosas de cada uma destas planilhas de créditos, o que pelas alíquotas de PIS e COFINS, resulta nas glosas das respectivas contribuições.

As glosas assim apuradas são transportadas para a planilha 'Apuração dos DIREITOS CREDITÓRIOS do PIS' e 'APURAÇÃO DOS DIREITOS CREDITÓRIOS do COFINS', resultando os 'Créditos apurados pela fiscalização antes do RATEIO e DEDUÇÕES', *sobre os quais aplicam-se os mesmos coeficientes de rateio utilizados pelo contribuinte.*

DOCUMENTO VALIDADO

Após as deduções em conformidade com o §1° do artigo 6o da Lei n° 10.833, de 2003 e o §1° do artigo 5o da Lei n° 10.637, de 2002, e artigo 17 da Lei n° 11.033, de 21/12/2004, chega-se ao resultado final mensal em cada uma destas planilhas, de:

- Direito Creditório - PIS (COFINS) MERCADO INTERNO após deduções - Disponibilizado para RESSARCIMENTO', e - Direito Creditório - PIS (COFINS) EXPORTAÇÃO - Disponibilizado para RESSARCIMENTO'.

A seguir, passa-se a analisar os itens glosados, conforme acima descrito, a luz da legislação vigente.

III-1 GLOSAS DE SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMO (2008 e 2009)

O artigo 3o, II, da Lei n° 10.637, de 2002, e o artigo 3o, II, da Lei n° 10.833, de 2003, permitem que 'a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados 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'.

O artigo 66, I, b.2, da IN SRF n° 247/2002, (redação dada pela IN SRF 358/2003) e o artigo 8o, I, da IN SRF n° 404/2004, definem serviços utilizados como insumos como sendo os 'utilizados **na fabricação ou produção de bens destinados à venda**´ *e* 'prestados por pessoa jurídica domiciliada no Pais, **aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto'**.

Portanto devem ser glosados os seguintes serviços que estejam em desacordo com a definição de insumo, ou seja, que não são **aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto ou venda**, vez que não tem ação direta sobre a produção:

 Serviços de geologia, topografia, sondagem, aterro, e terraplenagem, sob as descrições seguintes:

Serviços de Amostragem de Mina (Nov/2008)

Serviço de Controle Tecnológico de Solos, Serviço de Controle tecn de solos, Cont Tec Solos/ST/SECB, Cont Tecnológico de solos, Serv. Contr. Tec. Solo, Serv. de Cont Tecn (Abril a Novembro/2008, Janeiro/2009)

Contratação serviço de aterro compactado (Setembro a Novembro/2008)

Drenagem superficial p/ proteção taludes (Maio, Novembro /2008, e Janeiro/2009)

Levantamento Planialtimétrico (Agosto a Novembro/2008; Janeiro/2009)

Serv.Cons.Mapeamento/Modelagem Geológica (março a setembro/2008)

Serviço de Medição Topográfica de pilhas (Julho, Setembro, Outubro/2008, Janeiro/2009)

Serviço de terraplenagem (Maio/2008)

Serviço Topográfico Barragem (Abril/2008)

DOCUMENTO VALIDADO

Serviços de Topografia, Ser. de Topografia (Julho e Set 2008)

Serviço de sondagem - CFM (abril a junho, outubro a novembro/2008, junho, agosto, setembro/2009)

Serviços de Sondagem (Julho a Setembro e dezembro/2008, fevereiro, abril/2009)

Serviços de Sondagem (Mista) (Outubro e Novembro/2008)

Serviço de Sondagem Calamb (julho/2009)

Serviços de Sondagem Rio Acima (abril a julho/2009)

Serviço de Sondagem Geológica (outubro e novembro 2009)

Serv. espec. em sondagem e inst. de PZ (dezembro/2009)

Sondagens e Ensaios (fevereiro/2009)

Serviços de Supressão de vegetação (Maio/2008)

Serviços de Geologia (Abril/2008)

Compactador de Solo (Agosto/2009)

Prestação de Serviços/ Geo-Graphos Engenharia e Consultoria Ltda (abril/2009): descrito na resposta como: 'Serviços de engenharia especializada para controle de barragens de contenção de rejeito de minérios gerados pelas instalações de tratamento de. São medições do volume de material, acompanhamento técnico da disposição dos rejeitos, emissão de relatórios das barragens da mineração*'.*

Prestação de Serviços/ Prospecsolos - Geologia e Sondagens Ltda (março/2009): informado como 'Serviços de sondagens, testes de equalização e instalação de piezômetros (aparelhos que medem a segurança das barragens de rejeitos de minérios) executados nas barragens de rejeitos. Serviços de engenharia para controle das barragens de rejeitos oriundos das plantas de tratamento de minério'.

 Serviços de Apontador e Sinaleiro Transporte *(CNPJ 00.385.735/0001-80, janeiro a dezembro/2008) e* ***Prestação de Serviço de Sinalização*** *(janeiro, junho/2009),* ***Serviço de apontador transporte de minério*** *(Janeiro, Abril a Outubro/2009),* ***Serviços de apontamento de viagens*** *(fevereiro, abril, julho/2009) definidos em resposta apresentada em 31/01/2013 como* 'Serviços de apoio operacional para apontamento de viagens de caminhões e serviços de sinalização de viagens de caminhões utilizados para transporte de Minério bruto nas áreas internas da mineração. O apontador controla as viagens dos caminhões para efeito de controle da produção. A sinalização ocorre no momento em que os caminhões descarregam o minério nos estoques, caso em que o sinalizador posicionado nas rampas, dá instruções para que o caminhoneiro possa fazer as devidas manobras e posicionar no lugar cerro para descarregar o caminhão.' ***Calibração de Balanças*** *(Abril/2008),* ***Serviço de Manutenção em Balanças*** *(Abril a Nov/2008, Janeiro e Fevereiro/2009),* ***Manutenção Corretiva pesagem balança*** *(Janeiro/2009)*

DOCUMENTO VALIDADO

- ***Serviço de Limpeza de Vias Pavimentadas*** *(Agosto a Nov/2008, Fevereiro/2009), e* ***Serviços de Calçamento Urbano*** *(Setembro a Novembro/2008),* ***Mobilização para Transferência Materiais*** *(Agosto/2009),* ***Montagem e Desmontagem de Andaimes*** *(outubro/2009)*

- ***Serviço de engenharia de barragens*** */ e* ***Serv. de Eng. Esp. de barragem*** *(julho a novembro/2008, fevereiro/2009).*

- ***Serviço de Gerenc. Planejamento e Superv. Projeto*** *(abril/2009),* ***Serviço de Assistência Técnica*** *(agosto, setembro, novembro/2009)*

- ***Serviço de Operação da Locomotiva*** *(dezembro/2009)*

- ***Serviços de Concretagem*** *(fevereiro/2009)*

- ***Serviço de Socaria Niv. e AL Mecanizado*** *(dezembro/2008): definidos em resposta apresentada em 31/01/2013 como* 'Serviços de socaria (compactar as britas no leito da ferrovia), nivelamento e alinhamento mecanizado (chamado correção geométrica) nas linhas férreas dos terminais de carregamento de minério (terminal de Embarque de Casa de Pedra e TFI - Terminal de Embarque Itacolomy)'.

- ***Serviços de Manobras no TECAR*** *(CNPJ 01.417.222/0005-09) (setembro a novembro/2008): definidos em resposta apresentada em 31/01/2013 como* 'Serviços de sinaleiros por ocasião de manobras ferroviárias dos trens para as descargas de minério no pátio do Terminal de Embarque (TECAR) no Porto de Itaguaí'.

Serviços de Engenharia Especializada *(04.165.824/0001-72): definidos como 'serviços de engenharia geotécnica (Maio a Novembro/2008) que* consiste no acompanhamento e controle das condicionantes do licenciamento, controle técnico na formação das pilhas de estéril, sistema de drenagem superficial, monitoramento da instrumentação e demais suportes técnicos necessário à Gerência de Infra-estrutura e Meio Ambiente da mineração, bem como Serviços de controle tecnológico de solos, dos trabalhos relativos a projetos e execução das obras das barragens e empilhamento de finos de minério; por fim, tratam-se ainda de Serviços de engenharia para controle das barragens de rejeitos oriundos das plantas de tratamento de minério'.

- ***Serviço de lonamento/enolamento e deslonamento de caminhões*** *(abril a junho, agosto, setembro a dezembro/2008, e janeiro, fevereiro, maio, julho a outubro, dezembro/2009): definidos como* 'proteção na parte superior da carga com lona resistente, devidamente fixada, deforma a impedir derrame de carga sobre via ou seu arremesso sobre terceiro', 'obrigação determinada pelo Ministério Público, mediante ação judicial'. 'Os caminhões que transportam minério diretamente das frentes de lavra precisam ser cobertos com lonas a fim de evitar derrame de material quando transitam pelas rodovias estadual e federal´. - ***Sondagem Rotat. Grão Mogol e Sondagem Rotativa Diamantada Testemunha (****06.188.265/0001 -41) (Outubro e Novembro/2008):* 'Prestação de

DOCUMENTO VALIDADO

Original

serviços de sondagens nas jazidas da Namisa; os serviços são executados com sondas que perfuram o solo, retirando amostragem dos minérios com a finalidade de avaliação da quantidade e qualidade de minério existente na jazida'.

- ***Prestações de Serviços*** *(março/2009):* 'Serviços de sondagens (01.857.488/0001-30), testes de equalização e instalação de piezômetros (aparelhos que medem a segurança das barragens de rejeitos de minérios) executados nas barragens de rejeitos; serviços de engenharia para controle das barragens de rejeitos oriundos das plantas de tratamento de minério'.

- ***Serviços de Engenharia e Serviços de Engenharia Especializada*** *(Setembro/2008) (04.165.824/0001-72):* 'Serviços de Engenharia Geotécnica que consiste no acompanhamento e controle das condicionantes do licenciamento, controle técnico na formação das pilhas de estéril, sistema de drenagem superficial, monitoramento da instrumentação e demais suportes técnicos necessário à Gerência de Infra-estrutura e Meio Ambiente da mineração, 'Serviços de controle tecnológico de solos, dos trabalhos relativos a projetos e execução das obras das barragens e empilhamento de finos de minério; Serviços de engenharia para controle de barragens de rejeitos; Serviços de medição topográfica'.

- ***Prestações de Serviços*** *(março/2009) (04.165.824/0001-72):* 'Serviços de engenharia especializada para controle de barragens de contenção de rejeito de minérios gerados pelas instalações de tratamento; são medições do volume de material, acompanhamento técnico da disposição dos rejeitos, emissão de relatórios das barragens da mineração'.

- ***Estrutura de Planta de Desaguamento e Fornecimento de Aço da Dinaço e Cemaço****:*

No item 2 do TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL n° 4, o contribuinte foi intimado a 'Justificar por que razão os bens relacionados a seguir, informados como créditos na planilha de 'SERVIÇOS' de 2009, foram informados como prestação de serviços e não foram ativados; informar a vida útil destes bens:

2.1 "Estrutura planta desaguamento": informados como 'Estruturas metálicas para instalação da Planta Desaguadora', adquiridas em **abril de 2009** da Industria Mecânica Irmãos Corgozínho Ltda, CNPJ 18.689.125/0002-17 2.2 "Fornecimento de Aço - Dinaço", e "Fornecimento de Aço - Cemaço": informados como 'chapas de aço para o conjunto estrutural e mecânico da planta de Separação Magnética' (CNPJ 's Fornecedor 22.060.065/0001-65 e 04.565.265/0003-50, planilha de 'Serviços', de fevereiro de 2009).' A empresa respondeu em 08/02/2013 que 'de fato, tomou os créditos referentes à "Estrutura de Planta de Desaguamento" e ao "Fornecimento de Aço da Dinaço e Cemaço" informados na planilha "SERVIÇOS'- de 2009, como serviço e não como ativo imobilizado. Porém, vale ressaltar que o este crédito é válido, pois tanto a estrutura de planta de desaguamento, quanto o fornecimento de aço estão estritamente ligados ao processo produtivo da empresa, conforme já informado pela Intimada em resposta protocolizada no

DOCUMENTO VALIDADO

início de dezembro/2012'. No entanto, não informou a vida útil destes bens conforme intimado.

Ocorre que o contribuinte não poderia ter incluído entre os insumos, bens com vida útil maior que um ano que devessem ser imobilizados, a luz do artigo 301 do Decreto n° 3.000, de 26/03/1999 (RIR/1999):

'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". 1.598, de 1977. art. 15, Lei ne. 8.218, de 1991, art. 20, Lei n°. 8383, de 1991, art 3o., inciso 11, e Lei n". 9.249, de 1995, art. 30) '.

 PPE Fios Esmaltados S.A - fevereiro/2009 (fita de alumínio) CNPJ 62.255.682/0001-30 O sujeito passivo assim descreveu este item, descontado como crédito em fevereiro/2009, a título de Serviços Prestados Utilizados como Insumos: 'Trata-se de material elétrico constituído por fios de Alumínio de seção circular ou retangular isolados com fibras, utilizados em Transformadores, Motores Elétricos, para tração dos diversos equipamentos da instalação de tratamento de minério denominada Concentração Magnética'.

Da mesma forma que o item anterior (Estrutura de Planta de Desaguamento e Fornecimento de Aço da Dinaço e Cemaço), tratam-se de despesas que deveriam ser ativadas de acordo com o artigo 301 do Decreto n° 3.000, de 26/03/1999 (RIR/99), e, portanto, não geram crédito.

 Serviços de Operação Portuária (outubro/2008):

No item 6 do Termo de Intimação Fiscal n° 4, o contribuinte foi intimado a 'apresentar cópias digitais das Notas Fiscais do período, relativos aos Serviços de Operação Portuária, pagos a Companhia Portuária Baia de Sepetiba, CNPJ 72.372.998/0004-09, e descreve-los detalhadamente em função de sua natureza, finalidade e aplicação na produção'.

O contribuinte respondeu que: 'Trata-se de serviço de armazenagem de minério de ferro no Porto de Sepetiba, nos termos de contrato portuário, ou seja, todo o trabalho de recebimento do minério no porto, manuseio, armazenamento e carga no navio, estão suportados por este serviço contratado. Trata-se de apenas do embarque relativo ao Navio Global Winner realizado em 06.01.2008 de 152.775,00 toneladas de minério sinterfeed.feito no Porto de Sepetiba, conforme nota fiscal de exportação n° 0008 de 06.01.2003. Vale ressaltar ainda que os serviços portuários referem-se ao contrato que foi celebrado com a CFM - Cia de fomento Mineral, empresa que foi incorporada pela Nacional Minérios. A apropriação destes créditos é feita com base no artigo 39, IX da Lei i0.833/2002, que permite o desconto dos créditos relacionados a armazenagem da mercadoria (estendido para o PIS pelo artigo ¡5 da Lei n9 10.833/2002).' *Com efeito, a partir de 1°/2/2004, de acordo com a Lei n° 10.833/2003, artigos 3o, IX, 93,I, e 15,*

DOCUMENTO VALIDADO

*conforme redação dada pelo art. 21 da Lei n° 10.685/2004, é admitido o crédito sobre ´**armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda**, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor'.*

No entanto a cópia digital apresenta da Nota Fiscal de RS 2.589.718,06, refere-se a 'valor correspondente a serviço de embarque' *e o contrato, a* 'serviços de operação e movimentação portuária de minério de ferro, compreendendo descarga de vagões ferroviários, empilhamento, manuseio, quando necessário, e carregamento nos navios'.

Tais serviços não estão expressamente referenciados no dispositivo legal invocado pelo contribuinte, e, portanto não geram direito a crédito das contribuições.

Portanto, os serviços descritos no item III-1, detalhados nas planilhas GLOSAS-SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMO (COMPOSIÇÃO LINHA 3 FICHA 06) de 2008 e 2009, não geram direito a crédito de PIS/COFINS.

(...)III-3 GLOSAS - DESPESAS DE ALUGUÉIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS (COMPOSIÇÃO LINHA 6 FICHA 06) (2008 e 2009)

É patente que o inciso IV dos artigos 3°s. das Leis n°s 10.637/2002 e 10.833/2003 e alterações posteriores, restringiu o desconto de alugueis aos 'aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa'*, não permitindo o desconto de créditos provenientes de:*

Locação de Veículos, locomotiva, e Caminhão Pipa Locação de banheiro químico, e de cabines e cabines sanitárias Locação de Torre de Iluminação Locação de Compactador de Solo Locação de Bombas Locação de Equipamento Topográfico e para Construção Assim, caso os pagamentos das despesas de aluguéis, acima listadas e detalhadas nas planilhas GLOSAS - DESPESAS DE ALUGUÉIS DE MAQ. E EQUIPAMENTOS (COMPOSIÇÃO LINHA 6 FICHA 06) de 2008 e 2009 pudessem ser considerados na apuração do crédito, esses constariam previstos na legislação que rege a matéria. No entanto, não há previsão legal para apuração do crédito em relação ao valor dos aluguéis de veículos utilizados nas atividades da empresa.

Sobre a matéria, vejamos a ementa da Solução de Consulta N° 217 de 29 de Junho de 2009, DISIT/SRRF/8aRF:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Ementa: COFINS NÃO-CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. INSUMO. Consideram-se insumos, para fins de desconto de créditos na apuração da Cofins não-cumulativa, os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas, aplicados ou consumidos diretamente na prestação de serviços ou na fabricação de bens destinados a venda. O termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente, como aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos diretamente na prestação do serviço da atividade-fím ou na fabricação de bens destinados à venda. DESPESAS

DOCUMENTO VALIDADO

COM ALUGUEL DE VEÍCULOS. As despesas de aluguéis de veículos não geram direito ao crédito da Cofins por falta de previsão legal.

III-4 GLOSAS DE CRÉDITOS SOBRE AQUISIÇÕES DE ATIVO IMOBILIZADO De acordo com o artigo 1o da Medida Provisória n° 428, de 12/05/2008, convertida na Lei n° 11.774, de 17/09/2008:

(...)Portanto, **não geram créditos os ativos adquiridos antes de 13/05/2008**, apurados pelo contribuinte à taxa de depreciação de 1/12 ao mês.

Também não se enquadram no texto legal como 'máquinas e equipamentos, destinados à produção de bens', os ativos:

(...)**Ativos adquiridos em 2009 - GLOSAS:**

- Ativos adquiridos em 2009 cuja utilização no processo produtivo foi justificada como sendo destinados para:

[item reproduzido no Voto] (...)IV - CONCLUSÃO:

(...)Concluindo, os créditos trimestrais a serem reconhecidos para fins de ressarcimento/compensação referentes ao MERCADO INTERNO e a EXPORTAÇÃO no período compreendido entre o 1º Trimestre de 2008 e o 4o Trimestre de 2011 correspondem aos valores consolidados na planilha 'Créditos PIS / COFINS - Disponíveis para RESSARCIMENTO -TRIMESTRAL' a seguir:

(...)

4. Cientificada da decisão em 19/05/2014 (fl. 111), em 13/06/2014 a contribuinte apresentou a Manifestação de Inconformidade de fls. 2/27, na qual, de início, também aponta que o Processo nº 10010.009402/0313-18 *contém os fundamentos que motivaram as glosas procedidas fiscalização, bem como toda a documentação apresentada pelo contribuinte para atendimento dos Termos de Intimação Fiscal*. Alega que a fiscalização indevidamente efetuou glosas referentes a (i) custos com aquisição de serviços prestados por pessoa jurídica; (ii) aquisições de ativo imobilizado e (iii) despesas com aluguéis de máquinas e equipamentos.

 Tece comentários sobre a definição de insumo para a legislação do PIS e COFINS à luz da lei, doutrina e jurisprudência e afirma que a decisão combatida restringiu o alcance do conceito de insumo, aplicando, subsidiariamente, a legislação do IPI (Instrução Normativa n° 247/2002, artigo 66; e Instrução Normativa n° 404/2004, artigo 8º). Transcreve doutrina, ementas de decisões do CARF e do STJ.

 Quanto às glosas de serviços utilizados como insumo, afirma:

A Autoridade Fiscal decidiu glosar os créditos de PIS tomados pela Requerente para o 3o trimestre de 2009 com a justificativa de que os serviços apenas gerariam créditos se aplicados diretamente sobre a produção. A conclusão tomou por base as Instruções Normativas utilizadas para restringir o conteúdo e o alcance do conceito de insumo.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

No entanto, conforme antes estudado não cabe a interpretação restritiva utilizada pelo Agente Fiscal, pois o que importa para a verificação se determinada mercadoria ou determinado serviço é insumo para fins de crédito de PIS/COFINS é a sua referibilidade - direta ou indireta - à atividade da empresa.

De acordo com o exposto no tópico anterior - e que vale reforçar novamente - a doutrina e jurisprudência atual do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF tem entendido que insumo é (i) todo bem ou serviço essencial e necessário à realização/produção de outro bem ou serviço; (ii) definido como tal a partir da integração deste bem ou serviço como fator de produção empregado, direta ou indiretamente, em determinado processo produtivo; e (iii) que a ele esteja associado de maneira que, uma vez suprimido, dificulte ou até mesmo torne inviável o regular exercício do objeto econômico escolhido pela pessoa jurídica.

No caso, a Autoridade Fiscal glosou o crédito relativo a serviços essenciais à Requerente e sem os quais provavelmente sofreria grave solução de continuidade em sua atividade produtiva.

Foram glosados para o 3o trimestre de 2009 os serviços de Sondagem; Apontamento de viagens; Manutenção de Balanças; Enlonamento e Deslonamento; Compactador de solo; Assistência Técnica; Mobilização para Transferência de Materiais; Apontador Transporte de Minério, listados pela Autoridade Fiscal no Relatório Fiscal do processo de fiscalização n° 10010.009402/0313-18.

Ora, tais serviços são essenciais e necessários ao desenvolvimento da atividade econômica da Requerente de modo que Requerente amplamente impugna todas as glosas efetuadas pela Autoridade Fiscal e passa a demonstrar, para alguns dos itens, a essencialidade à sua atividade.

Os serviços de sondagem estão ligados à pesquisa da composição, propriedades físicas, estrutura do solo e controle ambiental, para a extração de recursos minerais, no caso, o minério de ferro na forma bruta (ROM), que consiste na matéria prima utilizada pela Requerente. Os serviços buscam ainda analisar a viabilidade econômica da lavra, que requer altos investimentos em infraestrutura.

O próprio Código de Mineração (Decreto-lei n° 227. de 28 de fevereiro de 1967) traz a previsão da pesquisa mineral e determina que a jazida deverá estar pesquisada para aprovação da lavra pelos órgãos ambientais. Confira-se:

(...)Por sua vez, os serviços de apoio ao transporte (i.e. sinalização, apontamento de viagens, etc.) também são essenciais para organizar a extração do minério e direcionar os caminhões carregados nas áreas internas da mineração para descarregamento nos estoques, etc. (Doc. 06)

Além disso, os caminhões deverão ser pesados (daí também a necessidade dos serviços de manutenção de balanças, pesagem, etc.) e as vias por onde transitam devem ser limpas para facilitar o tráfego e evitar acidentes.

DOCUMENTO VALIDADO

Somem-se a isso os serviços de enlonamento e deslonamento, que visam a proteção na parte superior da carga com lona resistente, devidamente fixada, de forma a impedir o derrame de carga sobre a via ou arremesso sobre terceiros. Nesse sentido os Contratos de Prestação de serviços e Nota Fiscal apresentados pela Requerente nos autos do processo de fiscalização (Doc. 07).

Ademais, devem ser citadas as decisões do CARF que tratam de situação similar:

(...)Assim, com base no exposto no tópico anterior e no presente, não procede a conclusão de que tais serviços não participam da produção da Requerente. Devem ser consideradas as diversas etapas e procedimentos complementares para o regular desenvolvimento da atividade empresarial da Requerente, tais como as pesquisas geológicas, as análises químicas de materiais, adequação às normas ambientais, organização para segurança e aumento da produtividade, etc, que consistem em atividades essenciais ao processo produtivo.

(...) Quanto às glosas relativas a aquisições de ativo imobilizado, aponta que o Relatório Fiscal lista as glosas efetuadas, mas não foi instruído pela Autoridade Fiscal com o discriminativo de cada uma delas, de modo que fica inviabilizada a verificação de cada item glosado e defesa específica da Requerente, o que acarreta a nulidade do Despacho Decisório ante a ofensa aos princípios do contraditório e da ampla defesa. Apesar disso, passa a expor os seus argumentos de defesa com base nas glosas listadas no Relatório:

Segundo o entendimento fiscal, os bens adquiridos para o ativo da Requerente não atenderiam o requisito da lei ao passo que não seriam destinados à produção.

A par disso, foram glosados os créditos de diversos itens do ativo adquiridos no ano de 2009, conforme Relatório Fiscal do Processo de Fiscalização n° 10010.009402/0313-18 (Doc. 05):

(...)

Entretanto, a conclusão fiscal mostra-se de fato equivocada, devendo ser reconhecido o crédito da Requerente também para esses custos da produção.

(...)A quantificação do crédito a ser apropriado é baseada na data de aquisição do bem do ativo, conforme abaixo individualizado.

a) Bens adquiridos de maio a outubro de 2004:1/48 (...)**b) Bens adquiridos de outubro de 2004 a maio de 2008: 1/24** (...)**c) Bens adquiridos de maio de 2008 a agosto de 2011:1/12 d) Bens adquiridos de agosto de 2011 até julho de 2012: apropriação decrescente (...)**No caso dos autos, pelos bens terem sido adquiridos pela Requerente no ano de 2009, é cabível a apropriação do crédito em 1/12 (um doze avos) conforme descrito no parágrafo 3o do artigo 1o da Lei n.° 11.774/08.

Esse foi o procedimento adotado pela Requerente, conforme demonstram os documentos de composição do crédito sobre ativo imobilizado apresentados no processo de fiscalização (...).Entretanto, a Autoridade Fiscal glosou o crédito sobre

DOCUMENTO VALIDADO

a aquisição de bens ativados pela Requerente com a justificativa de que não seriam utilizados em sua produção, situação que não autorizaria o crédito.

Todavia, o entendimento fiscal não deve prevalecer de modo que Requerente amplamente impugna todas as glosas efetuadas pela Autoridade Fiscal.

Os itens glosados pela Autoridade Fiscal se tratam de materiais sem os quais sua atividade restaria, no mínimo, prejudicada ou deficiente diante da concorrência no mercado.

Devem ser consideradas as diversas etapas e procedimentos complementares para o regular desenvolvimento da atividade empresarial da Requerente, tais como as pesquisas geológicas, as análises químicas de materiais, adequação às normas ambientais, etc.

Isso tudo indica que o bem do ativo gera crédito ao ser destinado à produção uma vez que auxilie ou participe do processo produtivo, de forma direta ou indireta, e não somente quando diretamente aplicado na elaboração do produto.

Nesse sentido a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF:

(...)

Ademais, conforme antes estudado, o que importa para a determinação do crédito é a referibilidade - direta ou indireta - à atividade da empresa e não somente a aplicação direta na produção.

Com efeito, na afastada hipótese de não se reconhecer a nulidade do Despacho Decisório em razão da ausência do discriminativo dos bens glosados no processo de fiscalização n° 10010.009402/0313-18, os créditos relacionados aos itens do ativo da Requerente ora examinados deverão ser reconhecidos por esta Delegacia de Julgamento mediante o cancelamento do Despacho Decisório também para este item, efetuando-se a compensação declarada na sua integralidade.

 Quanto às glosas relativas a despesas com aluguéis de máquinas e equipamentos, afirma:

De plano, amplamente impugna todas as glosas efetuadas pela Autoridade Fiscal. Foram glosados créditos relacionados à Locação de Equipamentos para Construção; Caminhão Pipa e Equipamento Topográfico.

Deve ser considerado, em primeiro lugar, neste item, que a própria lei, para esta despesa, não exige que os prédios, as máquinas e os equipamentos sejam utilizados na atividade produtiva da empresa. Na verdade, precisam ser utilizados nas atividades normais e usuais da empresa. Deste modo, a legislação elegeu todo e qualquer bem locado como passível de gerar créditos, desde que não seja utilizado para fins pessoas dos sócios, acionistas ou diretores e empregados da empresa, como seria o caso, por exemplo, de um carro alugado para utilização pessoal de um determinado sócio ou acionista.

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> Assim, equivoca-se o Auditor Fiscal, ao acrescentar ao dispositivo legal a caracterização da atividade como "produtiva", para que o bem locado venha a gerar créditos.
>
> Ademais, os bens que foram locados, todos, foram, indiscutivelmente, utilizados para a atividade da empresa, pois conforme consta do relatório fiscal, estes bens são: Equipamentos para Construção; Caminhão Pipa e Equipamento Topográfico.
>
> Ora, caberia ao Auditor Fiscal ter demonstrado que estes bens NÃO foram utilizados nas atividades da ora Requerente; assim, não tendo sido este o motivo da glosa, não pode a mesma subsistir.
>
> Ademais, cabe salientar que todas estas locações são fundamentais para a atividade da empresa. Os caminhões pipa são utilizados para irrigar a estrada utilizada pela Requerente para o transporte do minério de ferro da mina de extração até o seu estabelecimento de modo a reduzir os teores de poeira no ar. Trata-se, portanto, de serviço essencial para a saúde pública da população que reside nos arredores da estrada e exigência que é feita pela Administração Pública do Município.
>
> Os demais itens também são utilizados nas atividades normais e usuais da empresa e também devem gerar crédito.
>
> Veja-se, portanto, que todos os itens glosados são utilizados nas atividades da empresa, e estão direta ou indiretamente relacionados à produção do minério, além de serem essenciais à atividade empresarial desenvolvida pela Requerente e, assim sendo, também devem ser considerados para efeito do crédito.
>
> 5. Requer, por fim, seja garantido o direito à produção de todas as provas em direito admitidas, inclusive a juntada posterior de documentos, nos termos do artigo 16 do Decreto Lei n° 70.235/1972.

O acórdão de nº **16-87.931** da 6ª Turma da DRJ/SPO, manteve o despacho despacho decisório, considerando-se que somente geram o direito ao desconto de créditos das contribuições PIS/Cofins (i) os créditos decorrentes da aquisição de serviços, (ii) despesas relacionadas a aluguéis de máquinas e equipamentos utilizados na atividade produtiva da Recorrente e (iii) os encargos de depreciação relativos a bens ativáveis, situação em que não se enquadrava o vergalhão nervurado (produto utilizado na construção civil) e nem os bens identificados como “Pass-through refrigerado”, que, senso comum, têm sua utilidade relacionada mais a restaurantes industriais do que a empresas mineradoras.

A recorrente tomou ciência da decisão, e interpôs Recurso Voluntário e reiterando os argumentos já apresentados em sede de impugnação.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo, preenche os demais requisitos de admissibilidade, e dele tomo conhecimento.

Ao observar que a decisão da DRJ adotou um entendimento mais restritivo do conceito de insumos, não é demais enfatizar que se tratava de matéria controvérsia – pois, em fevereiro de 2018, o STJ, em sede de recurso repetitivo, ao apreciar o REsp 1.221.170, definiu que o conceito de insumo, para fins de constituição de crédito de PIS e de Cofins, deve observar o critério da essencialidade e relevância – considerando-se a imprescindibilidade do item para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo sujeito passivo.

Em 24.4.2018, foi publicado o acórdão do STJ, que trouxe em sua ementa (Grifos meus):

> "TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃOCUMULATIVIDADE. 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. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTES 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. 543-C 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

DOCUMENTO VALIDADO

> importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte."

Definiu ser ilegal a disciplina de creditamento prevista nas IN SRF 247 e 404 que, por sua vez, traz um entendimento mais restritivo que a descrita na lei.

Nessa linha, efetivamente a Constituição Federal não outorgou poderes para a autoridade fazendária para se definir livremente o conteúdo da não cumulatividade.

O que, por conseguinte, tal como já entendia, expresso que a devida observância da sistemática da não cumulatividade exige que se avalie a natureza das despesas incorridas pela contribuinte – considerando a legislação vigente, bem como a natureza da sistemática da não cumulatividade. Sempre que estas despesas/custos se mostrarem essenciais ao exercício de sua atividade, devem implicar, a rigor, no abatimento de tais despesas como créditos descontados junto à receita bruta auferida.

Importante recordar que no IPI se tem critérios objetivos (desgaste durante o processo produtivo em contato direto com o bem produzido ou composição ao produto final), enquanto, no PIS e na COFINS essa definição sofre contornos subjetivos. Tenho que, para se estabelecer o que é o insumo gerador do crédito do PIS e da COFINS, ao meu sentir, torna-se necessário analisar a essencialidade do bem ao processo produtivo da recorrente, ainda que dele não participe diretamente.

Continuando, frise-se tal entendimento que vincula o bem e serviço para fins de instituição do crédito do PIS e da Cofins com a essencialidade no processo produtivo o Acórdão 3403-002.765 – que, por sua vez, traz em sua ementa:

> "O conceito de insumo, que confere o direito de crédito de PIS/Cofins não cumulativo, não se restringe aos conceitos de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, tal como traçados pela legislação do IPI. A configuração de insumo, para o efeito das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, depende da demonstração da aplicação do bem e serviço na atividade produtiva concretamente desenvolvida pelo contribuinte."

Vê-se que na sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do IPI, porém mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo os "bens" e serviços que integram o custo de produção.

Em relação à COFINS, tem-se que, em 31 de outubro de 2003, foi publicada a MP 135/03, convertida na Lei 10.833/03, que dispôs sobre a sistemática não cumulatividade dessa contribuição, destacando o aproveitamento de créditos decorrentes da aquisição de insumos em seu art. 3º, inciso II, em redação idêntica àquela já existente para o PIS/Pasep, *in verbis* (Grifos meus):

DOCUMENTO VALIDADO

> "Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados 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, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)".

Posteriormente, em 31 de dezembro de 2003, foi publicada a Emenda Constitucional 42/2003, sendo inserida ao ordenamento jurídico o § 12 ao art. 195:

> "Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições: [...] §12 A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não cumulativas."

Com o advento desse dispositivo, restou claro que a regulamentação da sistemática da não cumulatividade aplicável ao PIS e à COFINS ficaria sob a competência do legislador ordinário. Vê-se, portanto, em consonância com o dispositivo constitucional, que não há respaldo legal para que seja adotado conceito excessivamente restritivo de "utilização na produção" (terminologia legal), tomando-o por "aplicação ou consumo direto na produção" e para que seja feito uso, na sistemática do PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, do mesmo conceito de "insumos" adotado pela legislação própria do IPI.

Marco Aurélio Grego (in "Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS", Revista Fórum de Direito Tributário RFDT, ano1, n. 1, jan/fev.2003, Belo Horizonte: Fórum, 2003) diz que será efetivamente insumo ou serviço com direito ao crédito sempre que a atividade ou a utilidade forem necessárias à existência do processo ou do produto ou agregarem (ao processo ou ao produto) alguma qualidade que faça com que um dos dois adquira determinado padrão desejado.

Sendo assim, seria insumo o serviço que contribua para o processo de produção – o que, pode-se concluir que o conceito de insumo efetivamente é amplo, alcançando as utilidades/necessidades disponibilizadas através de bens e serviços, desde que essencial para o processo ou para o produto finalizado, e não restritivo tal como traz a legislação do IPI. Frise-se que o raciocínio de Marco Aurélio Greco traz, para tanto, os conceitos de essencialidade e necessidade ao processo produtivo.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

O que seria inexorável se concluir também pelo entendimento da autoridade fazendária que, por sua vez, validam o creditamento apenas quando houver efetiva incorporação do insumo ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, adotando o conceito de insumos de forma restrita, em analogia à conceituação adotada pela legislação do IPI, ferindo os termos trazidos pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que, por sua vez, não tratou, tampouco conceituou dessa forma.

Para análise do pleito do Recorrente, observar-se-ão os dispositivos das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 que regem as matérias controvertidas, com destaque para o seu art. 3º, inciso II, em que se prevê o desconto de créditos na aquisição de bens e serviços utilizados como insumos na produção ou na prestação de serviços, tendo-se em conta o critério da essencialidade (dispêndios necessários ao funcionamento do fator de produção), nos termos definidos pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do REsp 1.221.170, submetido à sistemática dos recursos repetitivos, de observância obrigatória por parte deste Colegiado, nas razões supracitadas.

1. **Do crédito decorrente da aquisição de serviços**

Os serviços inicialmente glosados pela fiscalização foram:

Na DRJ, foram revertidos os serviços de enlonamento e deslonamento" e "Serviços de apontador de transporte de minério", mantendo os demais.

Contudo, em função das razões jurídicas apontadas, entendo que as algumas glosas também devem ser revertidas pela fato de serem relevantes e essenciais ao processo produtivo. Isso porque os serviços de **sondagem/geologia são essenciais para** definir a viabilidade econômica da lavra, que requer altos investimentos em infraestrutura; os **serviços de apoio ao transporte** (i.e. **sinalização**, apontamento de viagens, **serviço de operação de locomotiva** etc.) são de suma importância para organizar a extração do minério e direcionar os caminhões carregados nas áreas internas da mineração, bem como os caminhões deverão ser pesados (daí também a necessidade dos serviços de **manutenção de balanças**, **pesagem**, etc.) e as vias por onde transitam devem ser limpas para facilitar o tráfego e evitar acidentes.

Já os demais serviços: **montagem e desmontagem de andaimes e serviços de assistência técnica** não restaram justificados sua necessidade direta ou comprovado no processo produtivo. Por isso, nego o direito ao crédito e mantenho essas glosas.

2. **Do crédito decorrente das despesas com aluguéis de máquinas e equipamentos**

Os aluguéis de veículos, (máquinas e equipamentos) vinculados aos centros de custo das minas, planta industrial, serviços auxiliares, projetos em operação estão relacionados com o processo produtivo da empresa, sendo, portanto, passíveis de creditamento.

Tendo em vista que os **equipamentos topográficos** são fundamentais para a pesquisa e a lavra, que são etapa do processo produtivo da mineração, já os **caminhões pipa** são utilizados para irrigar a estrada e as áreas das minas utilizadas pela Recorrente para o transporte do minério de ferro da mina de extração até o seu complexo industrial, de modo a reduzir os teores de poeira no ar.

3. **Encargos da depreciação do ativo imobilizado e bens do ativo imobilizado.**

A Fiscalização afastou o direito de apuração de créditos apurados com base nos encargos de depreciação referentes a bens do Ativo Imobilizado adquiridos antes de 13/05/2008, descontados pelo contribuinte à taxa de depreciação acelerada de 1/12 ao mês, nos termos do art. 1º da Medida Provisória nº 428, de 12/05/2008, convertida na Lei nº 11.774/2008, bem como a outros bens não enquadráveis como máquinas e equipamentos utilizados na produção.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Na segunda instância, o Recorrente contesta as glosas referentes às aquisições de "Pass-Through refrigerado", utilizado, segundo ele, como apoio à produção, e de "vergalhão nervurado", este consumido na ampliação da barragem de Fernandinho.

De acordo com o Recorrente, referidos itens dão direito a crédito, visto que integram o seu processo produtivo, estando sua utilização autorizada pelo Parecer Normativo RFB nº 05/2018, pela decisão do STJ em sede de julgamento de recursos repetitivos e pela jurisprudência do CARF, tratando-se de itens essenciais, relevantes e necessários ao desenvolvimento da sua atividade econômica.

No laudo técnico carreado aos autos juntamente com o Recurso Voluntário, não consta qualquer informação acerca do "Pass-Through refrigerado" e nem do "vergalhão nervurado", constando indicações sobre esses bens apenas de planilha elaborada pelo Recorrente.

A possibilidade de desconto de crédito com base em encargos de depreciação de bens do Ativo Imobilizado encontra-se prevista na Lei nº 10.833/2003 nos seguintes termos:

> 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 ou fabricados para locação a terceiros, ou 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:
>
> (...)III - dos **encargos de depreciação** e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do **caput**, incorridos no mês; (g.n.)

Considerando-se os dispositivos supra, constata-se que, em relação a máquinas e equipamentos, o desconto de crédito com base nos encargos de depreciação se restringe aos bens utilizados na produção, não se podendo concluir nestes autos que o chamado "Pass-Through refrigerado" se enquadre nessa hipótese, pois a única informação que se tem sobre ele é que se trata de bem utilizado em apoio à produção, sem maiores esclarecimentos.

Conforme apontado pelo julgador *a quo* e considerando-se informações obtidas na internet, conclui-se que se trata de "refrigerador com temperaturas de +1 a +7 º C, utilizado para manter alimentos refrigerados na passagem da produção para a área de consumo"1, não se configurando, portanto, em um equipamento utilizado no processo produtivo de uma indústria metalúrgica.

Em relação ao "vergalhão nervurado", consta dos autos que se trata de elemento destinado a "proporcionar a transferência de minério entre as plantas através de uma estrada interna reduzindo custos de transporte e evitando avarias nas estradas federais" (informação constante da Manifestação de Inconformidade).

Apesar do desencontro de informações, é possível vislumbrar que se está diante de bem utilizado na construção civil, seja na condição de matéria-prima consumida na construção de estradas, seja na ampliação de barragem, encontrando-se o desconto de crédito autorizado pelo inciso VII do art. 3º, c/c o inciso III do § 3º, da Lei nº 10.833/2003, dispositivo esse que não

DOCUMENTO VALIDADO

Original

restringe os bens sob comento àqueles utilizados na produção ou na prestação de serviços, mas aos utilizados nas atividades da empresa, genericamente consideradas.

Nesse sentido, considerando que, no relatório fiscal, constam glosas de créditos de ambas as atividades (construção de estradas e ampliação de barragem), devem-se reverter tais glosas referentes a créditos apurados com base nos encargos de depreciação nas aquisições de "vergalhão nervurado", mas desde que observados os demais requisitos da lei, bem como a legislação aplicável quanto a eventual direito à depreciação acelerada.

Contudo, no que tange os créditos referentes ao **Sistema de Captura de Imagem SIMM Ferroviária; Sistema de Comunicação por Fibra Ótica; Sistema de Identificação de Vagões por Transponder SIMM; Conjunto de Quadros de Comando e Indicador SIMM, Bomba Centr. Vert., Medidor com base acoplada, Reservatório Minério, Estetoscópio Eletrônico e barco fibra de vidro, chapa compensado, cimento portland, turbidimetro portátil e carreteis** não restou comprovado a relação de cada peça com os equipamentos referentes ao processo produtivo.

Insta frisar, por fim, que o ônus da prova em processos de compensação/ressarcimento recai sobre o contribuinte.

Diante do exposto, concedo parcial provimento ao Recurso Voluntário, observados os requisitos da lei, nos seguintes termos: reverto as glosas (i) os créditos decorrentes da aquisição de serviços, exceto os referentes a montagem e desmontagem de andaimes e serviços de assistência técnica (ii) despesas relacionadas a aluguéis de máquinas e equipamentos utilizados na atividade produtiva da Recorrente (iii) os encargos de depreciação relativos a bens imobilizados dos vergalhões.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Arnaldo Diefenthaeler Dornelles, Redator designado.

Tendo o Colegiado decidido, por voto de qualidade, negar provimento ao Recurso Voluntário em relação ao(s): (i) serviços de sinalização; (ii) serviço de operação de locomotiva; e (iii) serviços de manutenção de balanças, pesagem etc., coube a mim a elaboração do voto vencedor relativo a essa matéria, o que passo a fazer em sucessivo.

A relatora entendeu que as glosas desses serviços deveriam ser revertidas pelo fato de serem relevantes e essenciais ao processo produtivo. Explica ela, em seu voto, que "*os serviços de apoio ao transporte (i.e. sinalização, apontamento de viagens, serviço de operação de locomotiva etc.) são de suma importância para organizar a extração do minério e direcionar os*

DOCUMENTO VALIDADO

caminhões carregados nas áreas internas da mineração, bem como os caminhões deverão ser pesados (daí também a necessidade dos serviços de manutenção de balanças, pesagem, etc.)".

Não vejo da mesma forma. Os serviços de sinalização, de operação de locomotiva, de manutenção de balanças e de pesagem, por mais que se defenda a relevância que possam ter para o desenvolvimento da atividade econômica da Recorrente, não são essenciais e nem relevantes para a produção do minério.

E, no meu entendimento, a essencialidade ou relevância que pode e deve ser extraída da decisão do STJ no REsp nº 1.221.170 diz respeito, especificamente, à produção de bens para venda (processo produtivo), e não ao desenvolvimento da atividade econômica como um todo.

Observe-se que a Recorrente, em seu Recurso Voluntário, quando defende a manutenção do crédito relativo a esses "insumos", não estabelece um vínculo específico com o processo produtivo, deixando transparecer, inclusive, que esses serviços podem estar relacionados a etapas posteriores ao processo produtivo.

> Por sua vez, os serviços de apoio ao transporte (i.e. sinalização, apontamento de viagens, serviço de operação de locomotiva etc.) também são essenciais para organizar a extração do minério e direcionar os caminhões carregados nas áreas internas da mineração para descarregamento nos estoques, etc.
>
> Além disso, os caminhões deverão ser pesados (daí também a necessidade dos serviços de manutenção de balanças, pesagem, etc.) e as vias por onde transitam devem ser limpas para facilitar o tráfego e evitar acidentes (manutenção da estrada particular da empresa).

Por esses motivos, divirjo da relatora e voto por não reverter as glosas relativas ao(s): (i) serviços de sinalização; (ii) serviço de operação de locomotiva; e (iii) serviços de manutenção de balanças, pesagem etc.

Em relação às demais matérias, acompanho o voto da relatora.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaeler Dornelles

DOCUMENTO VALIDADO