



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10972.720071/2014-01
ACÓRDÃO	3102-003.842 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COMPANHIA BRASILEIRA DE METALURGIA E MINERAÇÃO CBMM
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

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 de produção ou prestação de serviço da pessoa jurídica, não se confundindo com custos e despesas da atividade empresarial como um todo. Para efeitos de classificação como insumo, os bens ou serviços utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, além de essenciais e relevantes ao processo produtivo, devem estar relacionados intrinsecamente ao exercício das atividades-fim da empresa, não devem corresponder a meros custos administrativos e não devem figurar entre os itens para os quais haja vedação ou limitação de creditamento prevista em lei.

INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. UTILIZAÇÃO GERAL OU MISTA.

Para aproveitamento de créditos, no caso de bens ou serviços mistos ou de uso geral, é necessário que o contribuinte mantenha registros separados e escrituração que permitam ou identificar o item em questão e sua utilização no processo produtivo ou rateio fundamentado.

MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. CRÉDITO SOBRE DEPRECIÇÃO.

A pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados sobre encargos de depreciação, em relação às 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.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

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 de produção ou prestação de serviço da pessoa jurídica, não se confundindo com custos e despesas da atividade empresarial como um todo. Para efeitos de classificação como insumo, os bens ou serviços utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, além de essenciais e relevantes ao processo produtivo, devem estar relacionados intrinsecamente ao exercício das atividades-fim da empresa, não devem corresponder a meros custos administrativos e não devem figurar entre os itens para os quais haja vedação ou limitação de creditamento prevista em lei.

INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. UTILIZAÇÃO GERAL OU MISTA.

Para aproveitamento de créditos, no caso de bens ou serviços mistos ou de uso geral, é necessário que o contribuinte mantenha registros separados e escrituração que permitam ou identificar o item em questão e sua utilização no processo produtivo ou rateio fundamentado.

APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. FRETES.

Por não integrarem o conceito de insumo utilizado na produção de bens destinados à venda e nem se referirem à operação de venda de mercadorias, as despesas efetuadas com fretes contratados para o transporte de produtos entre estabelecimentos industriais e destes para os estabelecimentos comerciais da mesma pessoa jurídica, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados das contribuições para o PIS e a Cofins. Não há previsão legal para apurar créditos de frete nas operações de compra. Tratando-se, porém, comprovadamente, de aquisição de bens caracterizados como insumos, o valor do frete incorrido é passível de apuração de crédito de forma indireta, na medida em que integra o custo de aquisição do respectivo bem, e, portanto, compõe a base de cálculo da apuração dos créditos se, e na proporção que, o bem a compuser.

INSUMOS. EMBALAGEM.

O conceito de insumo abrange tão somente a embalagem de apresentação, que se agrega ao produto durante o processo produtivo. A embalagem de transporte não se configura como insumo.

MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. CRÉDITO SOBRE DEPRECIAÇÃO.

A pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados sobre encargos de depreciação, em relação às 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.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

ÔNUS DA PROVA. REGIME CUMULATIVO. CRÉDITOS BÁSICOS.

Cabe ao interessado a prova dos fatos constitutivos de seu direito aos créditos de PIS/COFINS na apuração do regime não cumulativo. Não cabe a pretensão de ato de ofício para sanear ausência ou deficiência de provas que deveriam ser trazidas ao processo pelo pleiteante do direito.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em votar da seguinte forma: i) por unanimidade de votos, em afastar a preliminar de nulidade e, no mérito, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para acolher o resultado da diligência, na forma como estão identificadas no Relatório Fiscal de e. fls. 489 a 581, e Anexo ao Relatório de Diligência, e.fls. 1.859 e 1.860, conforme identificado os itens: a) bens utilizados na Conservação Patrimonial, Segurança e Meio Ambiente, e Medicina do Trabalho – 1.1 – ANEXO I; b) bens utilizados na Pesquisa, Melhorias e Experiência – ANEXO II; c) bens utilizados na manutenção eletrônica e instrumentação – ANEXO IV; d) bens não consumidos, nem aplicados no processo produtivo -ANEXO VI; e) fretes – ANEXO X; f) beneficiamento – Bens – ANEXO XI; g) pagamentos à COMIPA – ITEM 1.10; h) serviços de Manutenção Patrimonial, Segurança e Meio Ambiente – ITEM 2.1; i) serviços de Pesquisas e Melhoria de Processos – ITEM 2.2; j) serviços de manutenção eletrônica e instrumentação – ITEM 2.3; l) beneficiamento- Serviços – ANEXO XIV; n) serviços sanitários para exportação – ANEXO XV; o) serviços em máquinas -ITEM 2.5.4; p) locação de máquinas e equipamentos – ITEM 2.5.5; q) fretes sobre insumos – ITEM 2.6; r) máquinas e equipamentos do ativo imobilizado de centros de custos indiretos – ANEXO XX; s) pagamentos à COMIPA, referentes ao Ativo Imobilizado em Centro de Custo de Mineração – ANEXO XXII; t) bens não utilizados na produção – ANEXO XXIII; u) fretes

na importação – ITEM 9.3; v) centro de pesquisa (laboratório) – Reversão total – ANEXO III; x) pneus e câmaras de ar – ANEXO VIII; w) óleo diesel – item 1.11 – Reversão Parcial, nos termos do Relatório de Diligência; e z) serviços de centros de custos não produtivos – ANEXO XIII - Reversão Parcial. Bem como, para reverter as glosas referentes a Centro de Pesquisa (Laboratório) – Reversão total – ANEXO III, Pneus e Câmaras de ar – ANEXO VIII e Gastos relativos aos Bens e Serviços Ativáveis – Itens 1.7 e 2.8, que forem de valor inferior ao limite estabelecido no art. 301, do RIR/1999; e ii) por voto de qualidade, para manter as seguintes glosas: a) de embalagens de transporte, bags e pallets; b) créditos decorrentes de gastos relativos a conta ARE (águas resíduos e efluentes); c) serviços de limpeza, instalação, placas e andaimes, relativos a operações de manutenção elétrica; d) serviços prestados pela empresa Varixx registrado na conta contábil “Manutenção Elétrica”; e) dispêndios relacionados ao caminhão Mercedes Bens 2423K-HBQ0718. Vencidas as conselheiras Sabrina Coutinho Barbosa, Joana Maria de Oliveira Guimarães e o conselheiro Wilson Antonio de Souza Corrêa, que revertiam essas glosas.

Assinado Digitalmente

Jorge Luís Cabral – Relator

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Fabio Kirzner Ejchel, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Jorge Luis Cabral, Sabrina Coutinho Barbosa, Wilson Antonio de Souza Correa, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 10-69.707, proferido pela 7ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Porto Alegre/DRJPOA, que por unanimidade de votos julgou parcialmente procedente a Impugnação ao Auto de Infração.

Por bem representar os fatos, reproduzo parcialmente o relatório do Acórdão de Primeira Instância:

Trata o presente de Autos de Infração (fls. 476 a 483 e 728 a 735) para lançamento de valores de PIS e Cofins dos períodos de apuração do ano de 2010, na sistemática não-cumulativa. Os valores totais das contribuições lançadas somaram R\$ 124.193,05 de PIS e R\$ 572.638,09 de Cofins, totalizando,

com multa (passível de redução) e juros (até 02/2014), os valores de R\$ 268.374,56 e R\$ 1.237.414,20, respectivamente.

A explicação detalhada para a apuração dos valores consta de relatórios fiscais elaborados separadamente para o PIS e para a Cofins (fls. 489 a 552 e 741 a 804), em função do detalhamento dos valores. Os pedidos de ressarcimento e declarações de compensação referentes ao mesmo período foram tratados nos processos próprios.

A empresa optou pelo Lucro Real anual e apura as contribuições sob o regime não-cumulativo. A legitimidade dos créditos e apuração das contribuições foi auditada, sendo a escrituração contábil e fiscal da empresa cotejada com as declarações e demonstrativos entregues. Foram apuradas infrações decorrentes da apuração indevida de créditos.

No Relatório Fiscal (RF), as infrações foram esquematizadas conforme abaixo (mantida a numeração do RF e incluídos apenas os itens objeto de glosa).

1- Bens utilizados como insumos:

1.1 Conservação patrimonial, segurança, meio ambiente, limpeza e vestuário – conservação e proteção de pessoas e patrimônio, fretes na manutenção e preservação do meio-ambiente. Os fretes não se referem a insumos;

1.2 Pesquisas, melhorias e experiências – desenvolvimento e inovações;

1.2.1. Centro de Pesquisas (LAB);

1.3 Manutenção eletrônica e instrumentação - partes e peças relativas à elétrica ou eletrônica de uso geral na planta industrial, que não se incorporam ao produto ou se desgastam diretamente com a produção;

1.4 Registrados em centros de custos não produtivos - águas, resíduos e efluentes (ARE), casa de hóspedes (CAH); administração Araxá (AXA);

1.5 Bens não consumidos nem aplicados ao processo produtivo - refere-se a aquisições de bens que não se caracterizam como insumo, materiais partes e ferramentas diversas, melhorias de instalações, manutenção elétrica e hidráulica, tubulações entre outros, sendo que diversas peças descontadas como despesa posteriormente vieram a compor valor de bens do imobilizado, descontadas pelo contribuinte através da depreciação;

1.5.1 Utilizados para transportar produtos - só são permitidos créditos sobre as embalagens utilizadas durante o processo de fabricação, ou que se incorporam ao produto. As embalagens de acondicionamento ou de transporte não dão origem a créditos;

1.5.2 Pneus e câmaras de ar – destina-se aos veículos, para movimentar pessoas, uso nas obras e barragens e movimentação interna;

1.6 Investimentos ativados – bens e fretes incluídos na base dos créditos como despesa e também ativados, assim como fretes utilizados no transporte de bens que vieram a compor o ativo permanente;

1.7 Bens ativáveis – bens ou partes e peças adquiridas antes da imobilização e descontadas diretamente, sem incluir na base da depreciação. São bens de valor elevado e, em sua maior parte, agregados a imobilizados que estavam sendo constituídos, incluindo componentes agregados a imobilizados totalmente depreciados – que poderiam gerar novos encargos de depreciação (citados exemplos e planilhas com bens agregados);

1.8 Fretes - despesas de fretes internos, entre outros de equipamentos enviados para conserto, devolução de contêiner, produtos para industrialização por encomendas e remessas internas;

1.9 Beneficiamento - serviços de beneficiamento de lingotes de alumínio e, principalmente, fretes desses lingotes. Estes, não se referem ao processo produtivo do produto vendido.

1.10 Pagamentos à COMIPA - Custos operacionais COMIPA (Companhia Mineradora do Piraclo de Araxá), sejam ressarcimento do custo de sua controlada ou apoio financeiro no período, não se caracterizam como serviços prestados para a produção;

1.11 Óleo diesel - –Glosado a parte consumida em máquinas e veículos que não são do processo produtivo;

2- Serviços utilizados como insumos:

2.1 Conservação patrimonial, segurança, meio ambiente e limpeza geral – contas contábeis de despesas, não enquadradas como insumos (31101301 - Manutenção Civil, 31101412 - Limpeza Geral, 31101406 - Pró Araxá, e 31101309 - Melhoria, Recuperação e Monit. Área Ambiental);

2.2 Pesquisas e melhorias de processos - contas contábeis de despesas, não enquadradas como insumos (31101423 - Pesquisas e Desenvolvimento de Processos e 31101310 - Melhoria de Processos);

2.3 Manutenção eletrônica e instrumentação - (conta 31101311) são serviços de assistência técnica, inspeção, calibração e manutenção;

2.4 Serviços registrados em centros de custo não produtivos - sem aplicação direta ou desgaste na fabricação (AXA - Administração Araxá; LAB - Centro de Pesquisas, ARE - Águas, Resíduos e Afluentes, MEA - Meio Ambiente, Esgoto e Água, BAR - Barragens; SGS – Sistema de Gestão do Solo; EXP - Expedição);

2.5 Serviços não aplicados nem consumidos no processo produtivo – como exemplos, jateamento, hospedagem, instalação de andaimes, entre outros;

2.5.1 Serviços não aplicados nem consumidos no processo produtivo / Beneficiamento - em lingotes de alumínio e cátodo de níquel, aplicados em estabelecimentos das contratadas e também não diretamente no produto, mas para gerar os insumos a serem utilizados;

2.5.2 Serviços sanitários para exportação - pós-produção;

2.5.3 Em bens utilizados para movimentar e transportar produtos - reforma e restauração de tampas, paletes, containeres etc.;

2.5.4 Serviços não aplicados nem consumidos no processo produtivo / de máquinas – despesa de motoniveladora e escavadeira;

2.5.5 Locação de serviços realizados com máquinas e equipamentos – são serviços realizados por caminhões guindastes, caminhões pranchas e outros, conduzidos por operadores na montagem, construção e manutenção de instalações;

2.6 Serviços utilizados como insumos / fretes – transporte de rejeitos da metalurgia;

2.7 Investimentos ativados / serviços - São serviços apropriados em contas do ativo permanente que contribuíram para o resultado de mais de um exercício, cujos créditos só poderiam ser apropriados por meio da depreciação;

2.8 Dispêndios com serviços ativáveis – serviços que proporcionam um tempo de vida útil superior a um ano, aplicados em immobilizações em andamento ou em immobilizações concluídas;

3- SEM GLOSA;

4- Despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos locados de pessoas jurídicas - Glosados os casos não contemplados na norma, referentes a aluguéis de veículos, sendo inclusos serviços de transporte, movimentação e elevação de materiais;

5- SEM GLOSA;

6- Base de cálculo do crédito relativo a bens do ativo imobilizado – com base no valor de aquisição:

6.1 Bem adquirido de pessoa física - sobre ponte rolante (cód. 15232-0);

6.2 Bem adquirido com benefício fiscal (Recap) - Sobre um dos bens adquiridos com o benefício foi descontado crédito;

6.3 Centros de custos indiretos – AGU - Abastecimento e Tratamento de Água, ENE – Subestação Energia Elétrica);

6.4 Centro de custos não produtivos - AXA - Administração Araxá, LAB - Centro de Pesquisas, BAR - Barragens; e PDT - Pesquisa e Desenvolvimento de Processos;

6.5 Centro de custo: Mineração – os serviços estão a cargo da COMIPA (Companhia Mineradora do Pirocloro de Araxá), assim foram glosados os créditos decorrentes de depreciação das máquinas e equipamentos respectivos;

6.6 Bens não utilizados na produção ou fabricação dos produtos vendidos - retroescavadeira, rádio, carregador de bateria, software de alarme, entre outros;

7- SEM GLOSA;

8- SEM GLOSA 9- Bens utilizados como insumos – importação 9.1 - Agregados a imobilizados em andamento - glosa dos valores de aquisições que foram agregadas de imobilizado em andamento, condição para a qual só é admitido crédito conforme art. 15, V, da Lei 10.865/2004, ou opcionalmente na forma do parágrafo 7º do citado artigo;

9.2 - Importados ativáveis - aproveitado crédito como despesa operacional para uma das bombas agregadas ao imobilizado bombas de vácuo turbomolecular;

9.3 - Frete importação – Não há previsão de crédito na importação, uma vez que a Lei 10.865/2004 não contemplou o frete.

Constam planilhas e anexos com os valores e demonstrativos.

(...)

Assim decidiu a Autoridade Administrativa de Primeira Instância:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

DECISÃO ADMINISTRATIVA. VINCULAÇÃO.

Via de regra, as decisões administrativas proferidas pelos órgãos colegiados não se constituem em normas gerais, posto que inexistente lei que lhes atribua eficácia normativa, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

O crédito tributário não confessado nem pago será lançado de ofício com multa de setenta e cinco por cento.

JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC.

Cobram-se juros de mora equivalentes à taxa do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic - por expressa previsão legal.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

PRODUÇÃO DE NOVAS PROVAS. PEDIDO DE DILIGÊNCIA.

Ausentes os requisitos legais de admissibilidade e demonstrada a desnecessidade, indefere-se pedido para nova remessa em diligência.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

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 de produção ou prestação de serviço da pessoa jurídica, não se confundindo com custos e despesas da atividade empresarial como um todo. Para efeitos de classificação como insumo, os bens ou serviços utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, além de essenciais e relevantes ao processo produtivo, devem estar relacionados intrinsecamente ao exercício das atividades-fim da empresa, não devem corresponder a meros custos administrativos e não devem figurar entre os itens para os quais haja vedação ou limitação de creditamento prevista em lei.

INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. UTILIZAÇÃO GERAL OU MISTA.

Para aproveitamento de créditos, no caso de bens ou serviços mistos ou de uso geral, é necessário que o contribuinte mantenha registros separados e escrituração que permitam ou identificar o item em questão e sua utilização no processo produtivo ou rateio fundamentado.

APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. FRETE.

Tratando-se de aquisição de bens caracterizados como insumos, o valor do frete incorrido é passível de apuração de crédito de forma indireta, na medida em que integra o custo de aquisição do respectivo bem, e, portanto, compõe a base de cálculo da apuração dos créditos se, e na proporção que, o bem a compuser.

INSUMOS. SERVIÇOS DE BENEFICIAMENTO.

Os serviços de beneficiamento, para obtenção de bens utilizados no processo de produção dos produtos de ferro-níobio, podem ser incluídos na base de cálculo do crédito da não cumulatividade.

INSUMOS. EMBALAGEM.

O conceito de insumo abrange tão somente a embalagem de apresentação, que se agrega ao produto durante o processo produtivo. A embalagem de transporte não se configura como insumo.

INSUMOS. PROCESSO PRODUTIVO. GASTOS POSTERIORES.

O processo de produção de bens encerra-se, em geral, com a finalização das etapas produtivas do bem e o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente, excluindo-se do conceito de insumos itens ou bens, inclusive do imobilizado, utilizados posteriormente à finalização dos referidos processos, como no caso do transporte e limpeza de resíduos.

IMOBILIZADO. LOCAÇÃO. CRÉDITO SOBRE DEPRECIÇÃO.

A pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados sobre encargos de depreciação, em relação às 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.

PIS/COFINS NÃO CUMULATIVO. IMOBILIZADO. CRÉDITOS.

No regime da não cumulatividade do PIS/COFINS, a pessoa jurídica pode descontar créditos sobre os valores dos encargos de depreciação e amortização, incorridos no mês, relativos a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos no País, para utilização na produção de bens destinados à venda, desde que observadas as disposições normativas que regem a espécie.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

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 de produção ou prestação de serviço da pessoa jurídica, não se confundindo com custos e despesas da atividade empresarial como um todo. Para efeitos de classificação como insumo, os bens ou serviços utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, além de essenciais e relevantes ao processo produtivo, devem estar relacionados intrinsecamente ao exercício das atividades-fim da empresa, não devem corresponder a meros custos administrativos e não devem figurar entre os itens para os quais haja vedação ou limitação de creditamento prevista em lei.

INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. UTILIZAÇÃO GERAL OU MISTA.

Para aproveitamento de créditos, no caso de bens ou serviços mistos ou de uso geral, é necessário que o contribuinte mantenha registros separados e escrituração que permitam ou identificar o item em questão e sua utilização no processo produtivo ou rateio fundamentado.

APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. FRETE.

Tratando-se de aquisição de bens caracterizados como insumos, o valor do frete incorrido é passível de apuração de crédito de forma indireta, na medida em que integra o custo de aquisição do respectivo bem, e, portanto, compõe a base de cálculo da apuração dos créditos se, e na proporção que, o bem a compuser.

INSUMOS. SERVIÇOS DE BENEFICIAMENTO.

Os serviços de beneficiamento, para obtenção de bens utilizados no processo de produção dos produtos de ferro-nióbio, podem ser incluídos na base de cálculo do crédito da não cumulatividade.

INSUMOS. EMBALAGEM.

O conceito de insumo abrange tão somente a embalagem de apresentação, que se agrega ao produto durante o processo produtivo. A embalagem de transporte não se configura como insumo.

INSUMOS. PROCESSO PRODUTIVO. GASTOS POSTERIORES.

O processo de produção de bens encerra-se, em geral, com a finalização das etapas produtivas do bem e o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente, excluindo-se do conceito de insumos itens ou bens, inclusive do imobilizado, utilizados posteriormente à finalização dos referidos processos, como no caso do transporte e limpeza de resíduos.

IMOBILIZADO. LOCAÇÃO. CRÉDITO SOBRE DEPRECIÇÃO.

A pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados sobre encargos de depreciação, em relação às 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.

PIS/COFINS NÃO CUMULATIVO. IMOBILIZADO. CRÉDITOS.

No regime da não cumulatividade do PIS/COFINS, a pessoa jurídica pode descontar créditos sobre os valores dos encargos de depreciação e amortização, incorridos no mês, relativos a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos no País, para utilização na produção de bens destinados à venda, desde que observadas as disposições normativas que regem a espécie.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A Recorrente tomou ciência da Decisão de Primeira Instância no dia 31 de julho de 2020, e apresentou Recurso Voluntário no dia 31 de agosto de 2020.

Em seu Recurso Voluntário, alega o seguinte:

- I. Nulidade do Acórdão recorrido em razão da Autoridade Tributária ter baseado a auditoria nas denominações das contas contábeis e não ter comparecido às instalações da Recorrente, de forma que falhou ao se desincumbir do ônus probatório.
- II. Com relação às glosas com Conservação Predial, Segurança e Meio Ambiente, devem ser revertidas pois tratam-se de gastos necessários à manutenção das instalações produtivas.
- III. Com relação às glosas sobre gastos com Pesquisas, Melhorias, Experiências, e Centros de Pesquisas devem ser revertidas pois são gastos essenciais ou relevantes ao processo produtivo.
- IV. Bens e Serviços não aplicados na produção, a Recorrente argui que tratam-se de tratamentos fitossanitários para pallets destinados à exportação e serviços de inspeção, calibração e assistência técnica, que são essenciais ou relevantes à produção.
- V. As glosas de gastos com embalagens para transporte devem ser revertidas pois na verdade são embalagens necessárias à manutenção da qualidade dos produtos para a venda.
- VI. As glosas referentes a pneus e câmaras de ar devem ser revertidas pois estes produtos são consumidos em seu processo produtivo.
- VII. As glosas de gastos com óleo diesel devem ser revertidas pois referem-se à atividades que devem ser reconhecidas como insumos da atividade da Recorrente.
- VIII. As glosas de fretes referentes a produtos intermediários durante o processo produtivo; fretes de devolução de containeres vazios e fretes de envio de ou retorno de peças e equipamentos para manutenção devem ser revertidas, pois correspondem a insumos à produção.
- IX. As glosas de créditos relacionados a pagamentos à empresa COMIPA. Devem ser revertidas pois são gastos na aquisição de insumos previstos contratualmente.
- X. As glosas de créditos relacionados a centros de custos não produtivos devem ser revertidas pois são centros de custos relacionados ao tratamento de resíduos, efluentes, esgotos e solo.

- XI. As glosas referentes aos itens relacionados como “Investimentos Ativados”, precisam ser revertidas pois a Autoridade Tributária não teria se desincumbido do ônus probatório, e que de qualquer maneira a Recorrente poderia se creditar destes gastos com base no art. 1º, da Lei nº 11.774, de 17 de setembro de 2011.
- XII. As glosas de partes e peças de reposição, e de serviços de manutenção de máquinas e equipamentos precisam ser revertidas em razão da pouca informação da Autoridade Tributária para justificar estas glosas e por serem de fato insumos, e ainda que a mesma Autoridade Tributária não teria demonstrado que estes gastos eram passíveis de ativação.
- XIII. As glosas referentes a locações de máquinas e equipamentos e que foram implementadas sob a argumentação de que na verdade as despesas glosadas referiam-se à prestação de serviços não passíveis da geração de créditos, precisam ser revertidas em razão da Autoridade Tributária não ter demonstrado que aqueles gastos seriam serviços e não locação.
- XIV. Gastos na construção de barragens, são locações de máquinas e equipamentos para a manutenção e reparo de barragens necessárias ao processo produtivo.
- XV. As glosas dos encargos de depreciação do ativo imobilizado (máquinas e equipamentos alocados à administração, ao abastecimento de água, à subestação de energia elétrica e aeronaves) devem ser revertidas pois não apropriou créditos referentes ao centro de custos de aeronaves, e já havia estornado os créditos referentes ao centro de custos administrativos (ASP).
- XVI. As glosas de encargos de depreciação de outros bens do ativo imobilizado (rádios de comunicação e aparelhos de ar condicionado) precisam ser revertidas pois estes bens são fundamentais à atividade fim da Recorrente.
- XVII. Bens ativados adquiridos antes de 30/04/2004, estas glosas não seriam cabíveis pois apesar da aquisição ter sido antes desta data, a sua ativação foi posterior e o STF em regime de repercussão geral considerou inconstitucional o caput do art. 31, da Lei nº 10.865/2004.
- XVIII. Bens adquiridos pelo RECAP, abódada refrigerada CPL, alega que a própria Recorrente já havia estornado os créditos referentes aos encargos de depreciação, logo as glosas não seriam cabíveis.
- XIX. Conversão do julgamento em diligência para a apreciação das glosas referentes às aquisições de insumos pelos critérios de essencialidade ou relevância para o processo produtivo.

- XX. Com relação às glosas referentes a aquisições de bens do ativo imobilizado, teria reconhece que se apropriou de créditos em duplicidade, pois apurou-os pelo valor de aquisição, e também pelas despesas de depreciação dos mesmos bens, pleiteia que sejam restabelecidos os créditos referentes a depreciação destes bens.
- XXI. As glosas dos gastos de aquisição de hipoclorito de sódio devem ser revertidas pois estes gastos são necessários para garantir a potabilidade da água fornecida aos funcionários e assim atender à legislação trabalhista.
- XXII. Juros e multas são indevidos pela aplicação do art. 100, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN) e do art. 76, da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Por fim, apresenta o seguinte pedido:

6. Pedido.

Pelo exposto, a recorrente postula o conhecimento e provimento do presente recurso, com a reforma parcial do v. acórdão recorrido, na parte em que desfavorável à ora recorrente, e o cancelamento dos autos de infração ora em combate.

Na remota hipótese de não cancelamento dos autos de infração ora em combate, o que se admite a título meramente argumentativo, requer seja afastada a exigência dos juros e da multa de ofício, conforme exposto no tópico 5. acima.

Por fim, protesta a recorrente provar o alegado por todos os meios de prova admitidos, especialmente a produção de perícia, a realização de diligências e a juntada de documentos.

O processo veio a julgamento neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), no dia 24 de novembro de 2021, e foi convertido em diligência pela Resolução nº 3402-003.347, nos seguintes termos:

(...)

O acórdão recorrido, quanto à diligência realizada, argumenta que a autoridade fiscal não tinha a obrigação de refazer toda a auditoria, colhendo novos elementos. Aduz que o pedido de diligência ou perícia feito pelo Contribuinte deve expor os motivos que a justifiquem e conter a formulação de quesitos referentes aos exames desejados, de modo a atender os requisitos do art. 16, inciso IV do Decreto nº 70.235/72. O parágrafo primeiro deste mesmo artigo 16 determina que se considere não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender a estes requisitos. No presente caso, diante dos fatos e das conclusões expostas neste voto, bem como dos elementos já juntados aos autos, considera-se prescindível a realização de nova perícia/diligência.

No mérito, o acórdão recorrido buscou alinhar a análise dos créditos dos insumos glosados lastreada no Parecer Normativo SRF nº 5/2018, conduto trouxe uma análise pouco profunda sobre os créditos glosados no caso concreto e sem a análise dos documentos trazidos pela Contribuinte em manifestação de inconformidade. Além disso, a análise direta da DRJ sem oportunizar a legítima defesa, com a apresentação de laudos técnicos junto à fiscalização ordinária, poderia gerar futura nulidade, tendo em vista uma possível supressão de instância, já que a autoridade administrativa não fundou a autuação com base no novo Parecer Normativo, nem tão pouco na nova orientação do STJ. Diferente do que decidiu a DRJ, entendo que, 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.

Ora, se há documentos nos autos que justificam a procedência do crédito pleiteado, eles devem ser analisados pela autoridade competente, independente do momento em que apresentados, em nome do formalismo moderado e do princípio da verdade material.

Desta forma, uma vez que o contribuinte trouxe aos autos robusta argumentação e documentos que sugerem a existência do crédito entendo que o processo não está apto a ser julgado no presente momento.

Assim, em respeito ao princípio constitucional do contraditório e da ampla defesa, na busca da verdade real no processo administrativo tributário, é cabível oportunizar à Recorrente uma melhor análise pela unidade de origem quanto ao crédito pleiteado.

Importante salientar que não pode o CARF suprir deficiência instrutória ainda que em sede de compensação. Observa-se que nem a autoridade de origem, nem a DRJ, se pronunciaram sobre os novos documentos apresentados pelo Contribuinte, que podem impactar diretamente na apuração dos valores envolvidos no pedido de compensação.

As autoridades administrativas não podem deixar de analisar a materialidade dos débitos e créditos em compensação, caso contrário restará comprometida a própria regularidade do processo administrativo de restituição e compensação de tributos, cuja consequência é declaração de nulidade, nos termos do art. 59, II do Decreto nº 70.235/72.

Dessa forma, voto no sentido de determinar a conversão do julgamento em diligência, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235/72 e dos arts. 35 a 37 e 63 do Decreto nº 7.574/2011, para que a Unidade de Origem realize os seguintes procedimentos, referente ao período de apuração em estudo:

1. Intime a Recorrente, dentro de prazo razoável, a apresentar laudo técnico com a demonstração detalhada da utilização de cada um dos bens entendidos como insumos no processo produtivo desenvolvido pela empresa, nos termos do REsp nº 1.221.170/PR.

2. Intime a Recorrente, dentro de prazo razoável, a justificar porque considera que cada um dos bens 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 do ativo imobilizado (depreciação), 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 os bem atinentes ao item anterior foram 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 dos fatos e fundamentos e documentos 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;

7. Após a intimação da Recorrente do resultado da diligência, conceder-lhe o prazo de 30 (trinta) dias para manifestação, nos termos do art. 35 do Decreto nº 7.574/2011.

Por fim, o processo deverá ser restituído aos meus cuidados para sua inclusão em pauta de julgamento.

É como proponho a presente Resolução.

O processo retornou da diligência, e foi distribuído para a minha relatoria.

Este é o relatório.

VOTO

Conselheiro **Jorge Luís Cabral**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e reveste-se dos demais requisitos de admissibilidade, de forma que dele tomo conhecimento.

Nulidade do Acórdão de Primeira Instância

A Recorrente requer a nulidade do Relatório Fiscal que resultou nas glosas de diversos créditos de PIS/COFINS, em razão do trabalho de auditoria não ter se aprofundado devidamente nas peculiaridades da atividade da Recorrente. Alega que não houve visita às suas instalações, e que considerou apenas as informações firmadas em sua contabilidade.

O ônus da prova é matéria tratada no artigo 333, da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, o Código de Processo Civil (CPC), revogada pelo novo Código de Processo Civil, Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, o qual em seu artigo 373, reproduz inteiramente os incisos I e II, da Lei revogada.

“Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Parágrafo único. É nula a convenção que distribui de maneira diversa o ônus da prova quando:

I - recair sobre direito indisponível da parte;

II - tornar excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito.”

A questão fundamental para se determinar o ônus da prova é a autoria da proposição da ação. É comum a afirmação de que à parte que acusa cabe a incumbência de provar suas alegações.

De fato, é o que ocorre no lançamento tributário, quando a autoridade tributária, quer por notificação de lançamento, quer por auto de infração, figura como autor da pretensão de direito e, portanto, precisa incumbir-se do ônus probatório. O Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, é bem claro neste sentido, na medida em que expressa este conceito no seu artigo 9º, como podemos ver reproduzido a seguir:

“Art. 9º A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificação de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.”

O mesmo encontramos no Decreto nº 7.574, de 29 de dezembro de 2011, que regula a determinação e exigência de créditos tributários da União, nos seus artigos 25 e 26.

“Art. 25. Os autos de infração ou as notificações de lançamento deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 9º, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, art. 25).

Art. 26. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do sujeito passivo dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 9º, § 1º)

Parágrafo único. Cabe à autoridade fiscal a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no caput (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 2º)”

Vemos ainda que a escrituração regular faz prova a favor do sujeito passivo, desde que os fatos nela registrados sejam comprovados por documentos hábeis, conforme o *caput* do artigo 26, acima, e novamente a responsabilidade de provar cabe ao autor da ação, conforme previsto no seu parágrafo único, neste caso a autoridade fiscal, quando assim se configurar.

A Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que trata do Processo Administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, e é de aplicação subsidiária ao Processo Administrativo Fiscal, reproduz o mesmo conceito, como podemos notar pela reprodução dos seus artigos 36 e 37, a seguir:

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.

Art. 37. Quando o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias.

No entanto, no caso em questão não se trata de fato constitutivo do direito da Fazenda Pública, mas sim da Recorrente, que pleiteia créditos escriturais de PIS/COFINS aos quais teria direito, neste caso, ela própria figurando como autora e, portanto, suportando o ônus da prova.

É necessário também ressaltar que, no que diz respeito a prova a favor do contribuinte, em razão da manutenção de contabilidade regular, seus registros precisam estar de acordo com os documentos fiscais comprobatórios, o que vale dizer que cabe a autoridade tributária verificar se os registros escriturais refletem adequadamente notas fiscais e outros documentos fiscais, especialmente em relação aos seus montantes, aspectos formais e natureza das operações a que se refiram.

As razões elencadas pela Recorrente para considerar o procedimento de auditoria nulo não se encontra entre os requisitos de nulidade previstos no art. 59, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

Quando muito, suas alegações poderiam indicar motivos de imprecisões que seriam objeto do presente contencioso, de forma que rejeito, pelos motivos acima, a preliminar de nulidade suscitada pela Recorrente.

Mérito

O julgamento de Segunda Instância, iniciado em 24/11/2021, e convertido em diligência, resultou em relatório de diligência juntado aos autos às e.fls. 1.851 a 1.858, o qual reproduzo parcialmente para descrever a metodologia aplicada e os resultados auferidos:

3. Para a celeridade do processo evitando duplicidade de intimações, uma vez que a contribuinte já apresentou o Laudo Técnico no processo 10650.721694/2011-82, informamos que esta documentação foi usada para cumprimento da diligência fiscal, solicitada nos itens 1 e 2 do acórdão.

4. Com relação aos itens 3 a 5 do acórdão, a documentação apresentada e as explicações contidas no referido Laudo Técnico não atenderam o solicitado. Porém, Laudo Complementar já foi solicitado no processo 10650.900507/2012-14, que trata do mesmo assunto para o período de 2007. Por se tratar de mesmos elementos, entendemos que não há alteração das características e utilidades de um ano para outro. Assim, após a apresentação do referido Laudo, além dos Laudos já apresentados nas Manifestações de Inconformidade, realizamos a análise de todos os processos do mesmo assunto.

5. Fundamentação Legal utilizada para esta Diligência Fiscal:

➤ *Lei 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e alterações posteriores;*

➤ *Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003 e alterações posteriores;*

➤ *Parecer Cosit/RFB, de 17 de dezembro de 2018;*

➤ *Instrução Normativa RFB 2.121, de 15 de dezembro de 2022.*

6. . A seguir apresentamos o resultado da análise do direito creditório 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).

7. No Anexo I informamos por item a situação de cada glosa, se mantida ou revertida com a fundamentação legal da decisão.

8. No Anexo II discriminamos mês a mês, os valores de créditos declarados no DACON, glosados inicialmente, revertidos e constatados.

9. As glosas parciais mantidas se referem a :

(...)

10. Assim, após essa análise, informamos a retificação do Auto de Infração 10972.720071/2014-01:

(...)

11. No mês de dezembro/2010 houve saldo vinculado ao mercado interno aproveitado de ofício, uma vez que tais créditos são passíveis de utilização apenas por desconto, não sendo sua compensação admitida. A seguir, o valor do saldo de crédito e dos valores aproveitados de ofício:

(...)

12. Encaminhamos à contribuinte para ciência do resultado desta Resolução/Diligência, sendo concedido o prazo de 30 (trinta) dias para contestação no processo, somente quanto às questões aqui tratadas, nos termos do art. 35 do Decreto 7.574/2011.

A Recorrente tomou ciência do Relatório de Diligência e manifestou-se nos autos às e.fls. 1.890 a 1.909.

I. Das glosas revertidas no Relatório de Diligência.

O Relatório de Diligência, após avaliar a documentação contida nestes autos e laudo complementar presente no processo nº 10650.721694/2011-82, da própria Recorrente, reverteu as seguintes glosas, nos termos do Anexo do Relatório de Diligência, à e.fl. 1.859, onde consta a fundamentação aplicada a cada glosa revertida:

- Bens utilizados na Conservação Patrimonial, Segurança e Meio Ambiente, e Medicina do Trabalho.

- Bens utilizados na Pesquisa, Melhorias e Experiência.
- Bens utilizados na Manutenção Eletrônica e Instrumentação.
- Bens não consumidos, nem aplicados no processo produtivo.
- Fretes.
- Beneficiamento – Bens .
- Pagamentos à COMIPA.
- Serviços de Manutenção Patrimonial, Segurança e Meio Ambiente.
- Serviços de Pesquisas e Melhoria de Processos.
- Serviços de Manutenção Eletrônica e Instrumentação.
- Beneficiamento- Serviços.
- Serviços Sanitários para exportação.
- Serviços em Máquinas.
- Locação de Máquinas e Equipamentos.
- Fretes sobre insumos
- Máquinas e equipamentos do ativo imobilizado de centros de custos indiretos.
- Pagamentos à COMIPA, referentes ao Ativo Imobilizado em Centro de Custo de Mineração.
- Bens não utilizados na produção.
- Fretes na importação.

Tendo em vista o resultado da diligência, e a fundamentação normativa aplicada, acato as reversões de glosas, acima relacionadas, e acompanho o Relatório de Diligência, nos termos do Anexo, às e.fl. 1.868 e 1.869.

II. Glosa dos Gastos referentes ao Centro de Pesquisas – Laboratório – Anexo III

São os itens relacionados no Anexo III, do Auto de Infração, e.fl. 493.

Consta no Relatório de Diligência que estas glosas foram revertidas apenas parcialmente, como se pode verificar pela reprodução do referido relatório acima, em seu item 9, no qual a Autoridade Tributária justifica a reversão parcial da glosa por ter considerado que as glosas deveriam ser mantidas em relação aos itens que permaneciam em estoque à época dos fatos, sem outras considerações a respeito.

A Recorrente assim se manifestou a respeito deste tópico:

Ao reavaliar os itens glosados, a d. autoridade fiscal corretamente afastou a impossibilidade de creditamento dos bens e serviços registrados no centro de custos "LAB" com fundamento no art. 176, parágrafo 1º, incisos V e XIII, da Instrução Normativa RFB n. 2121, de 15.12.2022, bem como nos itens 108 a 116 do Parecer Normativo COSIT n. 5, de 17.12.2018.

Ocorre que, sem qualquer aprofundamento, a d. autoridade fiscal manteve a parcela da glosa relativa aos itens que ainda permaneciam no estoque à época.

A despeito da falta de aprofundamento na fundamentação, a fiscalização parece entender que a condição imposta para o aproveitamento dos créditos de PIS/COFINS não cumulativos é a efetiva utilização do insumo no processo produtivo naquele período.

Verifica-se, assim, que a fiscalização não diverge quanto à relevância e necessidade das pesquisas para a atividade recorrente, eis que manteve a glosa somente dos itens os itens registrados no centro de custos “Estoque” sob o fundamento de que a utilização efetiva do insumo, inclusive para a fruição do direito ao creditamento, é uma condição imposta pela própria lei. De fato, os itens cuja glosa foi mantida pelo relatório de diligência são os mesmos que foram admitidos pela própria fiscalização, sendo que a única distinção entre os itens para os quais o relatório de diligência propôs a reversão da glosa e os itens para os quais o relatório de diligência propôs a manutenção da glosa é o consumo ou a manutenção no estoque.

Tal entendimento não merece prevalecer, visto que a legislação que disciplina a matéria permite inferir que o momento em que as pessoas jurídicas podem utilizar os créditos para o desconto da contribuição devida deve ser entendido como a data de aquisição do insumo.

As Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, determinam que os créditos decorrem da aquisição de bens, tanto para revenda, como para insumo, tanto é assim, que o controle dos créditos se dá pelas notas fiscais de compra, e não pelos métodos de controle de estoques (PEPS, UEPS, preço médio).

Desta forma, tenho de concordar com a Recorrente e considero que a manutenção parcial da glosa é indevida, pela motivação utilizada pelo Relatório de Diligência.

Com razão à Recorrente.

III. Bens e serviços registrados em centros de custos não produtivos – Anexos V e XIII.

A fiscalização manteve a glosa dos créditos decorrentes dos gastos relativos às contas: AXA - Administração Araxá; ARE - águas, resíduos e efluentes (bens registrados); CAH – casa de hóspedes; e EXP – expedição, com fundamento no art. 176, parágrafo 2º, incisos XI e XII, da IN RFB n. 2121/2022. No que se refere aos serviços registrados nos centros de custos LAB -Centro de Pesquisas; ARE - Águas, Resíduos e Efluentes; MEA - Meio Ambiente, Esgoto e Água; e BAR - Barragens; SGS - Sistema de Gestão de Solo, a d. autoridade fiscal corretamente entendeu que as glosas em questão merecem ser revertidas.

Acontece que, de forma contraditória, o relatório de diligência manteve a glosa relativa aos bens registrados no centro de custo ARE – Águas, Resíduos e Efluentes (item 1.4 e anexo XV do Relatório Fiscal) sem qualquer explicação.

Ora, considerando que o próprio relatório de diligência reconheceu o direito ao crédito sobre os serviços registrados no centro de custo ARE - Águas, Resíduos e Efluentes, não há razão para manutenção da glosa sobre os respectivos bens registrados no referido centro de custo.

De todo modo, conforme esclarecido nos autos, o centro de custo ARE está relacionado a gastos ambientais, vinculados com o tratamento ou reaproveitamento de água, resíduos, efluentes, esgoto e solo, sendo, portanto, indispensáveis para o processo produtivo da recorrente.

Por sua vez, os gastos registrados nos centros de custos AXA – Administração Araxá e EXP – Expedição também merecem ser revertidos. Trata-se de dispêndios incorridos com manutenção e restauração de máquinas e equipamentos utilizados na atividade da recorrente, razão pela qual geram crédito na sistemática não cumulativa das contribuições, porque constituem verdadeiros insumos da produção, sem o qual o processo produtivo pode ser comprometido.

Face o exposto, no que tange ao conjunto probatório acostado aos autos, bem como da higidez dos créditos apropriados pela recorrente, forçoso reconhecer a manifesta improcedência do entendimento da fiscalização, devendo ser cancelada a glosa fiscal.

O Relatório de Diligência manteve as glosas referentes a estes tópicos fundamentando seu entendimento nos incisos XI e XII, do § 2º, do art. 176, da IN RFB nº 2.121, de

15 de dezembro de 2022, e alínea a, do § 168, do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018, conforme transcritos abaixo:

Art. 176. Para efeito do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

(...)

§ 2º Não são considerados insumos, entre outros:

(...)

XI - bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos em operações comerciais; e

XII - bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos nas atividades administrativas, contábeis e jurídicas da pessoa jurídica. (IN RFB nº 2.121/2022)

168. Como características adicionais dos bens e serviços (itens) considerados insumos na legislação das contribuições em voga, destacam-se:

a) somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil, etc., bem como itens relacionados à atividade de revenda de bens;

(...) (Parecer Normativo COSIT/RFB nº 2.121/2018)

A Recorrente argumenta que esta glosa refere-se ao item 1.4 do Relatório Fiscal, onde se lê o seguinte:

1.4 - Bens Registrados em Centros de Custo não Produtivos

Trata este subitem de crédito apurado sobre fretes e um único bem inseridos em centros de custo: administrativo - AXA - Administração Araxá; ambiental - ARE - águas resíduos e efluentes; hospedagem - CAH - casa de hospedes.

Referidos despesas foram gastas em atividades administrativas, na gestão do meio ambiente, incluindo águas, resíduos e efluentes e manutenção da casa de hospedes.

Com exceção de um, todos os demais itens referem-se a fretes. Certamente houve um equívoco, pois se o bem não é insumo, o seu frete também não o será.

Portanto, o crédito apurado sobre referidos itens será glosado por falta de previsão legal, conforme Anexo V, resumido a seguir:

Em que pese as alegações da Recorrente, a mera menção à participação destes gastos nas atividades negociais não é suficiente para determinar a reversão da glosa, pois apenas se ficasse demonstrada a adequação destes gastos às hipóteses previstas nos art. 3º, das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, é que se poderia corrigir a autuação.

Entendo que conforme já abordado no tópico sobre a nulidade, cabe o ônus da prova à Recorrente, e esta não se desincumbiu do mesmo.

Sem razão à Recorrente.

IV. Serviços não aplicados nem consumidos no processo produtivo. Bens e serviços registrados em centros de custos não produtivos – Item 2.5.

As glosas referem-se a gastos com hospedagem, instalação de placas e andaimes, que a Autoridade Tributária entendeu como despesas administrativas e a Recorrente informa que

referir-se-iam a operações de manutenção elétrica, relativas a serviços prestados pela empresa Varixx Ind. Eletrônica, e que teria sido registrado na conta contábil – Manutenção Elétrica.

Não há outras referências de prova que comprovem as alegações da Recorrente.

Ora, é justamente o trabalho da auditoria verificar se as classificações contábeis utilizadas pelo auditado correspondem adequadamente à documentação fiscal e à descrição dos serviços. Houvesse relação entre estes serviços e a referida manutenção e, em consequência, o seu reconhecimento como insumo, deveria haver obrigações contratuais apontadas nos autos e relação com a documentação fiscal apresentada, a mera alegação por parte da Recorrente não é suficiente para se reverter a glosa.

Entendo novamente que é ônus da Recorrente a prova dos créditos pleiteados e considero sem razão neste ponto.

V. Bens e serviços utilizados para transportar produtos – Anexos VII e XVI.

O Relatório de Diligência manteve a glosa destes itens que referem-se a “bags” e “pallets”, utilizados para o transporte de produtos acabados.

A Recorrente alega que estes bens são necessários à separação, manuseio e preservação dos produtos finais de sua atividade, e apresenta jurisprudência administrativa deste CARF, inclusive da Câmara Superior de Recursos Fiscais, onde se admite os custos com estes bens, dentro do conceito de insumos, segundo os critérios de essencialidade e relevância.

Tenho entendimento alinhado às conclusões do Relatório de Diligência por entender que o insumo deve referir-se ao produto, na forma em que ele for negociado. Assim, embalagens que sirvam para acondicionar o produto acabado, e que fazem parte do processo negocial subsequente para a apresentação deste mesmo produto no restante da cadeia negocial, são parte integrante do produto, mesmo quando sirvam para o acondicionamento de produtos no atacado, como por exemplo sacas de produtos agrícolas, que serão posteriormente negociadas por atacadistas.

No caso específico, as embalagens citadas servem apenas para o frete e armazenagem, não fazendo parte de cadeia negocial subsequente, e quanto a isto existe hipótese específica de creditamento na legislação do PIS/COFINS, diversa daquela dos insumos, que é o inciso IX, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003, e que é restritivo para apenas as despesas de fretes e de armazenagem nas operações de venda.

A simples argumentação genérica sobre a importância deste tipo de embalagem na logística do produto não é suficiente, a meu ver, para flexibilizar tanto o conceito de insumo, a fim de estendê-lo para além da relação direta entre embalagem e produto a ser comercializado, sempre da perspectiva do comprador e da forma como seguirá a cadeia comercial subsequente.

Ou seja, se o propósito da embalagem é a armazenagem e o frete, não se pode atrair para esta discussão a possibilidade de crédito como insumo, que está relacionada à produção do bem, até a sua finalização para a sua condição de venda. Não sendo este o caso temos de analisar o crédito segundo o dispositivo que lhe seja próprio, no caso os gastos com armazenagem e frete nas operações de vendas.

Nesta mesma toada é comum lidarmos no contencioso sobre a possibilidade de se reconhecer os créditos referentes a fretes com a transferência de produtos acabados para centros de distribuição, e precisamos nos socorrer novamente ao Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5/2018, onde encontramos no seu parágrafo 56, o seguinte texto:

“56. Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.(grifo nosso)”

Vemos que estes fretes não podem ser abarcados pelo conceito de insumo, mesmo quando consideramos uma interpretação mais ampla da atividade produtiva da empresa, nos termos dos conceitos de essencialidade e de relevância.

Mas a alegação mais comum é de que estes fretes são parte do valor do frete para a venda, conforme disposto no inciso IX, do artigo 3º, da Lei nº 10.833/2004.

O artigo 3º, da Lei nº 10.833/2004, em seu inciso IX, assim trata a apuração de créditos nas operações de vendas:

*“Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:
(...)
IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.
(...)”*

Vemos que a Lei refere-se especificamente à venda, que é uma relação jurídica específica onde se procede à transferência onerosa da propriedade de alguma coisa a terceiro, como podemos verificar no artigo 481, da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, o Código Civil.

“Art. 481. Pelo contrato de compra e venda, um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro.”

Sendo assim, a única forma possível de se apropriar dos créditos previstos no inciso IX, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2004, seria a partir de despesas de frete relacionadas à transição do bem.

“Art. 493. A tradição da coisa vendida, na falta de estipulação expressa, dar-se-á no lugar onde ela se encontrava, ao tempo da venda.(Código Civil)”

Como podemos ver no artigo 493, transcrito acima, o frete na operação de venda envolve o contrato que prevê local de entrega diverso da situação do bem no momento da venda,

não havendo nenhum destes requisitos, não há por que estender o alcance da previsão legal a algo além do que já foi exposto.

A propósito, o julgamento do REsp 1.221.170/PR, apesar de ter objeto diverso, por tratar-se apenas do conceito de insumos, aborda a similaridade entre os conceitos contábeis relativos à apuração do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, e entendeu-se por não ampliar o alcance desta definição pois implicaria em equiparar um regime de apuração não cumulativo de tributo a uma apuração sobre o lucro, em claro desconcerto com o objetivo de se amainar os impactos de uma tributação naturalmente regressiva, enquanto na tributação sobre o lucro, a sua natureza é ser ela progressiva.

Vemos este ponto claramente no Voto Vogal do Ministro Mauro Campbel Marques, no mesmo REsp 1.221.170/PR.

“No caso concreto, a recorrente pretende deduzir créditos a título de insumos os "Custo Gerais de Fabricação" (água, combustíveis, gastos com veículos, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção de EPI, materiais de limpeza, ferramentas, seguros, viagens e conduções) e as "Despesas Gerais Comerciais" (combustíveis, comissão de vendas a representantes, gastos com veículos, viagens e conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone, comissões).

Segundo o conceito de insumo aqui adotado não estão incluídos os seguintes "custos" e "despesas" da recorrente: gastos com veículos, materiais de proteção de EPI, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. É que tais "custos" e "despesas" não são essenciais ao processo produtivo da empresa que atua no ramo de alimentos, de forma que a exclusão desses itens do processo produtivo não importa a impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto.

Pelas considerações expostas, com todas as vênias do Min. Relator, que adotou a posição mais ampla de crédito associada aos custos para efeito de IRPJ a qual foi rechaçada na Segunda Turma, dele DIVIRJO PARCIALMENTE PARA CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial e, nessa parte, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO apenas para determinar o retorno dos autos à origem para que a Corte a quo analise a possibilidade de dedução de créditos em relação aos custos e despesas com água, combustível, materiais de exames laboratoriais e materiais de limpeza conforme o conceito de insumos definido acima.

É como voto.”(grifo nosso)

Assim, o alcance dos créditos referentes às despesas e custos relacionados ao processo produtivo, ou comercial da empresa precisam ater-se apenas à previsão legal, sob pena de mudarem a natureza da apuração tributária não cumulativa, para uma apuração alterada sobre o lucro, visto que implicaria também na apropriação de todas as receitas reduzidas de todas as despesas e custos necessários, mas desta vez ao invés de formarem a base de cálculo sobre a qual a alíquota do tributo incide, criaria uma tributação sobre o lucro pelos descontos de incidências tarifárias sobre todas as operações da empresa isolada e de forma individual, um ineditismo do Direito Tributário.

Não se podendo relacionar, com as informações prestadas nestes autos, as aquisições destes bens com operações de vendas específicas, e sendo estes mesmos bens utilizados em operações de armazenagem com uma relação com as vendas apenas futura e

incerta, entendo que não se pode tipificá-las como a hipótese do inciso IX, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003, e tão pouco pode-se admiti-las como insumos.

A Súmula CARF nº 235, já avaliou a situação em que embalagens utilizadas para o transporte de produtos podem ser consideradas como insumos.

SÚMULA CARF Nº 235

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 05/09/2025 – vigência em 16/09/2025

As despesas incorridas com embalagens para transporte de produto, quando destinadas à sua manutenção, preservação e qualidade, enquadram-se na definição de insumos fixada pelo STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

Acórdãos Precedentes: 9303-012.073, 9303-012.337, 9303-013.721, 9303-014.002, 9303-014.884, 9303-015.322

A Recorrente é uma empresa de mineração, e os produtos para os quais a mesma dá saída e embala para frete, ou armazenagem, serem minérios, as embalagens citadas na glosa não se subsomem aos requisitos da referida Súmula CARF de que para serem consideradas como insumos precisam ter como objetivo a manutenção, preservação ou qualidade, o que seria muito mais aplicável a bens perecíveis ou sensíveis ao transporte, o que não é o caso.

Desta forma, entendo que a Súmula CARF nº 235 não se aplica.

Sem razão à Recorrente.

VI. Pneus e câmara de ar – Anexo VIII.

A Recorrente assim descreve a glosa destes itens:

No item 1.5.2, a fiscalização afirma que “a contribuinte não utiliza veículos em seu processo produtivo”, de forma que “pneus e câmaras não são consumidos diretamente na fabricação dos produtos destinados à venda”, e, conseqüentemente, não seria possível o creditamento sobre esses dispêndios. Tal entendimento foi mantido em sede de diligência, com fundamento no art. 176, parágrafo §2º, inciso VIII, da IN RFB 2121/2022.

Ocorre que, ao contrário do entendimento da fiscalização, os veículos são efetivamente utilizados pela recorrente em seu processo produtivo, seja para carga e transporte de produtos intermediários entre usinas como concentrado, flutuado, sinterizado e refinado, carga de produto final nas carretas de carga e transporte de resíduos de seus processos produtivos tais como escória e ferro fósforo.

Como exemplo, destaca-se o caminhão abaixo, utilizado para movimentar caçambas pela empresa, as quais armazenam minério e estéril, itens transportados pelos caminhões até o destino de alimentação da produção e para atividades relacionadas à construção de barragens ou aterros.

(...)

Após passa a apresentar diversas fotos de veículos e equipamentos autopropulsados que obviamente atendem à descrição da atividade principal da Recorrente, como caminhões e empilhadeiras. Temos de nos lembrar que trata-se de uma mineradora.

A Autoridade Tributária assim descreve a glosa, e.fl. 499:

Os pneus e câmaras de ar adquiridos são registrados no centro de custo Estoques, conta Materiais Diversos. Destinam-se a todos os veículos.

A Contribuinte não utiliza veículos em seu processo produtivo. Eles são utilizados para transportar pessoas, regar jardins, nas obras, nas barragens, na movimentação interna de insumos e de produtos. Portanto, pneus e câmaras não são consumidos diretamente na fabricação dos produtos destinados à venda.

Entendo que a motivação utilizada pela Autoridade Tributária está equivocada, e que decorre de erro na aplicação dos critérios de essencialidade ou relevância para a definição do conceito de insumo, de forma que considero com razão à Recorrente.

VII. Investimentos ativados – Anexo IX, item 1.6 e 2.7 (serviços).

A Recorrente alega que o Relatório de Diligência, sem maiores explicações adotou o mesmo entendimento do Relatório Fiscal e manteve glosas de bens de pequeno valor que não poderiam ser considerados como passíveis de ativação pela sua incorporação a bens do ativo imobilizado.

No entanto, o que se encontra no Relatório Fiscal, é o transcrito abaixo:

São máquinas, equipamentos, partes ou peças que, individualmente ou agregados a instalações ou a outros ativos, contribuem para o resultado de vários exercícios. Não são peças de reposição que se desgastam em período inferior a doze meses. Representam acréscimo de vida útil do ativo ao qual foi agregado e possuem valor expressivo, muito superior àquele previsto na legislação.

Foi elaborada uma amostra contendo 434 (quatrocentos e trinta e quatro) bens e a Contribuinte informou a finalidade da aquisição, o código de controle patrimonial, a planta industrial e o nome do ativo imobilizado ao qual o bem foi incorporado.

A resposta demonstra que 177 (cento e setenta e sete) bens foram aplicados na Concentração, cuja expansão foi iniciada em 2008 e continuou crescendo até 2010.

Parte expressiva dos bens da amostra foi agregada a uns poucos imobilizados.

Nestes casos, o valor dos bens agregados supera o valor do imobilizado. Tal fato demonstra que o imobilizado continuava em andamento, estava sendo montado e, portanto, o crédito só poderia ser apurado sobre as cotas de depreciação.

Em outros casos, o valor da amostra que foi agregado é tão expressivo ou o volume de agregações é tão grande que aproximam do valor do imobilizado.

Há na amostra bens que foram agregados a imobilizados totalmente depreciados, conforme demonstra a resposta da Contribuinte. Neste caso, a incorporação aumentou a vida útil do imobilizado, permitindo o reinício de sua depreciação. Contudo, a opção foi considerar como despesa operacional e apurar o crédito de uma só vez.

Vários imobilizados receberam bens cujo valor agregado supera o valor do imobilizado. Em outros, os bens foram adquiridos antes do imobilizado ao qual foi agregado.

Por meio de outras amostras e conforme a resposta da Contribuinte, observa-se ainda que o bem adquirido é idêntico ao imobilizado. Neste caso, ou houve substituição ou mais do mesmo bem foi incorporado à Planta Industrial, porém, sem a devida imobilização.

Em todos os casos, o crédito foi apurado como despesa operacional, apesar da natureza duradoura, do elevado valor do bem, dos imobilizados estarem em andamento, de se encontrarem totalmente depreciados ou terem valores inferiores às somas dos bens agregados. Tal fato constitui infração à legislação que dispõe sobre o direito creditório. O exposto será demonstrado nas tabelas a seguir.

A tabela a seguir contém setenta e cinco bens e respectivos fretes que foram agregados a seis imobilizados.

O primeiro é o Separador Magnético de Tambor, código 11428-0, obra imobilizada em 31/10/2008, no valor de R\$1.168.472,35. Este imobilizado recebeu em 2010, só da amostra, quinze bens, que somaram R\$418.927,52.

O segundo é a Peneira Vibratória Classificatória, código 12322-1, obra imobilizada em 31/10/2008, no valor de R\$384.019,98, com benefício do RECAP. Este imobilizado recebeu em 2010, só da amostra, cinco bens que somaram R\$238.938,46.

O terceiro é a Célula de Flotação, código 12389-0, obra imobilizada em 31/10/2008, no valor de R\$85.042,63. Recebeu em 2010, só da amostra, oito bens que somaram R\$313.059,02.

O quarto é o Filtro Correia Horizontal, código 3357-0, obra imobilizada em 24/01/2000, no valor de R\$135.621,05. Em 01/09/2004 e 01/01/2009, houve agregação de R\$85.833,62 e de R\$26.389,16, respectivamente, ao imobilizado. Contudo, sua taxa de depreciação é 33,33% ao ano. Em 2010, recebeu, só da amostra, oito bens que somaram R\$263.779,65.

O quinto é a Bomba Centrífuga de Alta Pressão, código 10116-0, imobilizada em 25/04/2008, no valor de R\$8.070,25, recebeu acréscimo de R\$672,52 em 01/01/2009. Em 2010, recebeu, só da amostra, seis bens que somaram R\$107.572,45.

O sexto e último é a Empilhadeira Clark CMP45D Diesel, código 7367-0, imobilizada em 14/01/2005, no valor de R\$93.907,87, taxa de depreciação de 33,33% ao ano. Recebeu em 01/11/2008 acréscimo de R\$17.846,53 e, em 01/01/2009, R\$68.327,95, totalizando R\$180.082,35. Em 2010, só da amostra, recebeu trinta e três bens que somaram R\$409.580,91.

Como se pode ver no texto, acima reproduzido, a Autoridade Tributária realizou um trabalho bem detalhado das motivações para as glosas, assim como fundamentou adequadamente.

Entendo sem razão à Recorrente.

VIII. Bens e serviços ativáveis – Itens 1.7 e 2.8

A Recorrente alega que o Relatório de Diligência, sem maiores explicações adotou o mesmo entendimento do Relatório Fiscal e manteve glosas de bens de pequeno valor que não poderiam ser considerados como passíveis de ativação pela sua incorporação a bens do ativo imobilizado.

O Acórdão da Decisão de Segunda Instância, do processo do auto de infração (nº 10650.721694/2011-82), assim decidiu sobre este tema:

g) Bens e serviços ativáveis

A fiscalização glosou créditos apurados sobre a aquisição de máquinas, equipamentos, partes ou peças que, individualmente ou agregados a instalações ou a outros ativos, contribuiriam para o resultado de vários exercícios. Segundo a autoridade fiscal, não seriam peças de reposição que se desgastam em período inferior a doze meses e, por isto, representariam acréscimo de vida útil do ativo ao qual foram agregados, além de possuírem valor expressivo, muito superior àquele previsto na legislação (Regulamento do Imposto de Renda):

Decreto nº 3.000/1999 - Regulamento do Imposto de Renda

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). (grifo nosso)

Insurge-se a Recorrente contra a manutenção destas glosas, por entender que são considerados insumos, apropriados como despesa do exercício, os gastos de valor inferior ao previsto no RIR ou os gastos que, mesmo de maior valor, não impliquem aumento de vida útil superior a um ano. Não seriam critérios cumulativos, como afirma a decisão recorrida, mas alternativos. E não teria sido demonstrado que estes gastos eram passíveis de ativação pelo acréscimo de vida útil.

Assiste razão à Recorrente quando afirma que os critérios definidos pela legislação para a ativação de bens e serviços são alternativos, aplicando-se o critério de aumento da vida útil apenas aos insumos que superem o valor máximo previsto em regulamento.

Analisando-se o Anexo VIII do Auto de Infração (processo administrativo nº 10650.721694/2011-82), verifico que muitos dos itens adquiridos nas contas obras e máquinas e equipamentos possuem valor abaixo do mínimo previsto na legislação e, portanto, podem ser contabilizados como despesa. Ademais, os itens de valor superior consistem em partes e peças que não sugerem substancial aumento de vida útil dos equipamentos mineradores em que são empregados. Não seria razoável exigir-se a demonstração individualizada do impacto, em termos de vida útil, de itens como filtros, válvulas, porcas, lentes, correias, chapas, eletrodos, etc., posto que, à mera vista de sua descrição, correspondem a partes e peças passíveis de corriqueira substituição. Nestes termos, voto pela reversão das glosas relativas aos itens constantes do Anexo VIII.

O mesmo raciocínio, contudo, não sou capaz de desenvolver em relação às glosas realizadas nos serviços listados no Anexo XV que, segundo a fiscalização, deveriam ter sido ativados. Isto porque o valor de todos superam em muito o valor mínimo estabelecido, de maneira que o tratamento contábil deva ser aferido à luz do critério do acréscimo de vida útil, o que, na hipótese, não se logra com base na mera descrição dos serviços prestados. Vejam-se, por exemplo, os serviços de “prestação de serviços de projetos”, “prestação de serviços na área projetos”, “serviço de consultoria em projeto”, “serviços de engenharia para elaboração”, “serviços de projetista de tubulação” e “serviços de reforma do aparelho”. Pela mera descrição, por certo não se tratariam de despesas com impacto apenas no exercício corrente, mas sim de serviços ativáveis.

Considerando-se que a Recorrente não demonstrou efetivamente a natureza dos serviços contratados, mesmo em face do alto valor e da descrição dos mesmos, não se pode admitir, com base em mera presunção, que não possuem impacto algum na vida útil dos equipamentos, mormente quando se está diante de termos como projeto, reforma, recuperação e consultoria, geralmente ligados a modificações substanciais na natureza, no funcionamento e, como aqui interessa, na vida útil do bem. Por tais razões, voto pela manutenção das glosas relativas aos itens constantes do Anexo XV.

(...)

Há itens cujo valor é inferior ao limite para apropriação destes bens ao ativo imobilizado, nos termos do art. 301, do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, o RIR/99, que seria de R\$ 326,61 (trezentos e vinte e seis reais e sessenta e um centavos), de forma que entendo que estas glosas precisam ser revertidas.

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).

Entendo que, com base no § 1º, do art. 301, do RIR/2018, os itens deste tópico precisam ter suas glosas revertidas quando atenderem ao requisito deste dispositivo, quando aplicados a bens do ativo imobilizado aplicados à produção, situação que remete ao tratamento de insumo à produção.

Com razão parcial à Recorrente.

IX. Óleo diesel – Item 1.11

O Relatório de Diligência reverte parcialmente as glosas referentes à aquisição de óleo diesel, mantendo apenas aquelas relacionadas ao centro de custo administrativo intitulado “Araxá”- AXA e MAC – Manutenção Civil, por entender que tratam-se de despesas de cunho administrativo e, portanto, indevida a geração de créditos pela aquisição de insumos.

A Recorrente alega que apesar destes gastos estarem alocados a um centro de custos de natureza administrativa, os veículos que utilizam o combustível também são utilizados para o transporte de equipes envolvida na produção e ferramentas.

É usual que diversos custos de uma planta industrial possam ser partilhados entre a área administrativa e a área de produção. Um exemplo comum é a utilização de água, e custos de saneamento, que podem ser comuns, no entanto, para que se possa aceitar um crédito no regime não cumulativo ele deve estar associado à hipótese geradora deste crédito, no caso o previsto nos artigos 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

De forma que o contribuinte para fazer jus a estes créditos deve considerar estas despesas de forma proporcional à sua utilização segundo algum critério de rateio, pois a utilização eventual na produção não tem o efeito de atrair todo o valor do gasto para a condição do insumo. Ademais, não considero que as alegações apresentadas sejam suficientes para caracterizar o óleo diesel utilizado no centro de custo administrativo como insumo.

Sem razão à Recorrente.

X. Centros de custos não produtivos – Anexo XXI.

Assim abordou a Recorrente, sobre a manutenção da glosa mantida pela diligência:

Após a realização da diligência, a d. autoridade fiscal houve por bem reverter praticamente a integralidade das referidas glosas, com exceção dos créditos relacionados ao centro de custo AXA. Ocorre, contudo, que a glosa em questão também merece ser revertida, por se tratar de dispêndios relacionados ao “CAMINHÃO MERCEDES-BENZ, 2423K - HBQ 0718”, que é utilizado para movimentar insumos e mercadorias entre unidades do parque industrial da recorrente.

Nesse contexto, é importante consignar que a lei não exige que tais itens do ativo imobilizado sejam “diretamente” aplicados no processo de produção dos bens destinados à venda. Donde se infere que, para que se tenha direito ao crédito, é suficiente que aqueles bens estejam relacionados ao processo produtivo.

Nessas condições, estando inegavelmente relacionados ao processo produtivo da recorrente, e não sendo bens utilizados após a produção, como inadvertidamente afirmou o v. acórdão recorrido, os bens em apreço encaixam-se com precisão na norma do art. 3º, inciso VI, das Leis n. 10637 e 10833.

A mesma consideração feita a respeito do tópico de glosa precedente, repito a respeito deste atual. Gastos que possam ser atribuíveis à produção e à área administrativa concomitantemente precisam ser considerados proporcionalmente à sua utilização, e o ônus de demonstrar a proporção cabe à Recorrente.

Sem razão à Recorrente.

XI. Bens importados agregados a imobilizados em andamento – item 9.1

A Recorrente assim contesta a manutenção da glosa:

No item 9.1 do Termo de Verificação Fiscal, a fiscalização glosou créditos apurados sobre a aquisição de diversos itens utilizados para instalação do forno de indução para fusão. Em sede de diligência, a glosa foi mantida com fundamento no art. 176, parágrafo 2º, inciso I, da IN RFB 2121/22.

A motivação da fiscalização para a glosa é de que “como os bens relacionados em ambas as tabelas foram empregados na instalação do referido forno, havia uma imobilização em andamento e o crédito só poderia ser apurado sobre o conjunto do imobilizado, conforme art. 15, inciso V, da Lei 10864/04, ou opcionalmente, na forma do § 7º do citado artigo”. Por fim, concluiu alegando que “nesse caso, não se admite a apuração do crédito como despesa operacional por ausência de previsão legal”.

Ocorre que a premissa da fiscalização de que esses itens teriam sido agregados a imobilizados é incorreta, eis que eles foram adquiridos para estoque, e não foram agregados ao imobilizado, conforme se comprova por meio das Telas do sistema SAP, isto é, do sistema contábil da recorrente, anexadas nos autos (fls. 1545/1550).

Ressalte-se, ainda, que diversos gastos listados pela fiscalização igualmente constituem insumos, podendo ser apropriado o respectivo crédito no momento da aquisição, uma vez que o seu valor unitário é inferior a R\$ 326,61, além de não implicarem aumento de vida útil da máquina e equipamentos reparados, inexistindo, portando, exigência legal de sua ativação, conforme a regra estatuída nos arts. 301 e 346 do RIR/99. Nesse sentido, a recorrente destaca a ARRUELA ISOLAÇÃO FLOHE WF08-0862 POS10 (R\$ 251,45), a LUVA DE ISOLAÇÃO FLOHE WF 08-5011 (R\$ 141,58), a SELAGEM DO PISTÃO FLOHE WF 08-5426 (R\$ 157,24), dentre outros.

Esses bens, diferentemente do que entendeu a fiscalização, são substituídos com frequência em razão do desgaste observado no processo produtivo, de modo que não são agregados ao ativo imobilizado.

Assim, considerando que esses itens não foram agregados ao imobilizado, resta comprovado que a apuração do crédito como despesa operacional, como fez a recorrente, é correta, eis que é incontroversa a imprescindibilidade desses bens para o seu processo produtivo.

De fato, nas e.fls. indicadas pela Recorrente, na transcrição acima, encontram-se diversos registros de entradas de bens importados, e de sua transferência para contas “Material - 6995 e 11979”, o que se alega serem contas de estoque.

As Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, estabelecem como requisito para a apuração de créditos no regime de apuração não cumulativo de PIS/COFINS a aquisição de bens e serviços na maioria dos seus incisos, e não o seu uso, logo, a aquisição de bens para o estoque dá direito ao crédito, conforme a natureza da sua aquisição, e não pela destinação imediata, até porque o fluxo do uso de insumos em um processo produtivo normalmente começa pelo estoque. Tendo como exceção aqueles que são apurados pelo valor do encargo de depreciação, os quais por sua natureza somente podem ser considerados a partir do início do uso do ativo a que se referirem, ou a partir da sua aplicação ao referido ativo.

Os bens identificados nas folhas apontadas pela Recorrente são claramente partes, peças e equipamentos que podem ser utilizados como itens a serem substituíveis em equipamentos e máquinas mais complexas, mas que a única forma de admiti-los como despesas operacionais são os limites estabelecidos pelo do art. 301, do Decreto nº 3.000/1999, conforme já abordado no tópico a respeito do item VIII, deste voto - Bens e serviços ativáveis – Itens 1.7 e 2.8,

posto que as informações apresentadas no processo não podem por si só demonstrar que serão efetivamente aplicados ou não em manutenções conforme descritas no art. 301, do RIR/1999.

Esta consideração dar-se-á pelo tipo de manutenção a ser efetuada no bem, pois se resultar em aumento da vida útil, ou se a manutenção resultar do uso de um conjunto destes bens, § 1º, deste mesmo artigo, o valor deve ser ativado e seu crédito reconhecido pelo encargo de depreciação, não sendo possível reconhecê-lo como despesa operacional e insumo, apenas pelas informações apresentadas nos autos.

De forma que considero sem Razão à Recorrente.

XII. Imobilizados ativáveis – item 9.2.

Alega que em Recurso Voluntário já havia defendido que caberia à Autoridade Tributária provar que os bens glosados foram efetivamente aplicados ao ativo imobilizado.

Da mesma forma como este tema já foi diversas vezes abordado neste voto, entendo que, a mera aquisição de itens que devam ser ativados, não dá direito ao reconhecimento imediato do crédito na apuração do regime não cumulativo do PIS/COFINS, ou porque somente podem começar a serem reconhecidos a partir do momento em que se reconhecem os encargos de depreciação, ou em razão da análise do seu fluxo de saída do estoque e da sua adequação ao previsto no art. 301, do RIR/1999.

De forma que entendo que o ônus da prova cabe àquele que alega o direito, e no caso seria a Recorrente que deveria demonstrar a utilização efetiva destes itens que foram glosados.

Sem razão à Recorrente.

Conclusão

Diante de todo o exposto, voto por afastar a preliminar de nulidade e, no mérito, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para afastar as seguintes glosas, na forma como estão identificadas no Relatório Fiscal de e. fls. 489 a 581, e Anexo ao Relatório de Diligência, e fls. 1.859 e 1.860, conforme listagem a seguir; e ainda as glosas referentes a Centro de Pesquisa (Laboratório) – Reversão total – ANEXO III, Pneus e Câmaras de ar – ANEXO VIII e Gastos relativos aos Bens e Serviços Ativáveis – Itens 1.7 e 2.8, que forem de valor inferior ao limite estabelecido no art. 301, do RIR/1999:

- Bens utilizados na Conservação Patrimonial, Segurança e Meio Ambiente, e Medicina do Trabalho – 1.1 – ANEXO I.
- Bens utilizados na Pesquisa, Melhorias e Experiência – ANEXO II.
- Bens utilizados na Manutenção Eletrônica e Instrumentação – ANEXO IV.
- Bens não consumidos, nem aplicados no processo produtivo -ANEXO VI.
- Fretes – ANEXO X.
- Beneficiamento – Bens – ANEXO XI.

- Pagamentos à COMIPA – ITEM 1.10.
- Serviços de Manutenção Patrimonial, Segurança e Meio Ambiente – ITEM 2.1.
- Serviços de Pesquisas e Melhoria de Processos – ITEM 2.2.
- Serviços de Manutenção Eletrônica e Instrumentação – ITEM 2.3.
- Beneficiamento- Serviços – ANEXO XIV.
- Serviços Sanitários para exportação – ANEXO XV.
- Serviços em Máquinas -ITEM 2.5.4.
- Locação de Máquinas e Equipamentos – ITEM 2.5.5.
- Fretes sobre insumos – ITEM 2.6
- Máquinas e equipamentos do ativo imobilizado de centros de custos indiretos – ANEXO XX.
- Pagamentos à COMIPA, referentes ao Ativo Imobilizado em Centro de Custo de Mineração – ANEXO XXII.
- Bens não utilizados na produção – ANEXO XXIII.
- Fretes na importação – ITEM 9.3.
- Centro de Pesquisa (Laboratório) – Reversão total – ANEXO III
- Pneus e Câmaras de ar – ANEXO VIII.
- Óleo Diesel – item 1.11 – Reversão Parcial, nos termos do Relatório de Diligência.
- Serviços de Centros de Custos não produtivos – ANEXO XIII - Reversão Parcial, nos termos do Relatório de Diligência.
- Serviços não consumidos no processo produtivo – item 2.5 - Reversão Parcial, nos termos do Relatório de Diligência.

Assinado Digitalmente

Jorge Luís Cabral