



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13502.901565/2011-68
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-010.637 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de junho de 2023
Recorrente CIBRAFÉRTIL COMPANHIA BRASILEIRA DE FERTILIZANTES
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 31/07/2007 a 30/09/2007

REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO JURÍDICO.
PRECEDENTE JUDICIAL. RECURSO REPETITIVO. APLICAÇÃO
OBRIGATÓRIA.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo jurídico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda. O REsp 1.221.170 / STJ, em sede de recurso repetitivo, confirmou a posição intermediária criada na jurisprudência deste Conselho e, em razão do disposto no Art. 62 do seu regimento interno, tem aplicação obrigatória. Os dispêndios devem ser essenciais e relevantes à atividade econômica da empresa.

CRÉDITO. ÔNUS DA PROVA INICIAL DO CONTRIBUINTE.

Conforme determinação Art. 36 da Lei nº 9.784/1999, do Art. 16 do Decreto 70.235/72, Art 165 e seguintes do CTN e demais dispositivos que regulam o direito ao crédito fiscal, o ônus da prova inicial é do contribuinte ao solicitar o crédito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para, observados os requisitos da lei, assegurar o direito de desconto dos créditos reconhecidos no Relatório Fiscal de diligência, bem como para reverter as glosas sobre os serviços de terceirização de mão-de-obra pagos a pessoas jurídicas domiciliadas no País para a realização das atividades de ensaue e qualidade, vencidos os conselheiros Ricardo Sierra Fernandes, Ricardo Rocha de Holanda Coutinho e Ana Paula Pedrosa Giglio, que só reconheciam o direito de crédito em relação àqueles assegurados no relatório de diligência, com exceção dos créditos decorrentes de despesas aduaneiras.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Sierra Fernandes, Marcio Robson Costa, Ricardo Rocha de Holanda Coutinho, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Ana Paula Pedrosa Giglio, Tatiana Josefovich Belisario, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues (suplente convocado), Helcio Lafeta Reis (Presidente).

Relatório

A presente lide administrativa fiscal tem como objeto o julgamento do Recurso Voluntário de fls. 226, apresentado em face da decisão de primeira instância proferida no âmbito da DRJ/BA de fls. 202, que decidiu pela procedência parcial da Manifestação de Inconformidade de fls. 79, nos moldes do Despacho Decisório de fls. 76, que homologou parcialmente a compensação.

Como de costume nesta Turma de Julgamento, transcreve-se o relatório e ementa do Acórdão da Delegacia de Julgamento de primeira instância, para a apreciação dos fatos, matérias e trâmite dos autos:

“Trata-se de Manifestação de Inconformidade contra Despacho Decisório eletrônico proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Camaçari - DRF/CCI que reconheceu parte do crédito pleiteado e homologou parcialmente a compensação declarada pela contribuinte, cujas conclusões encontram-se no Parecer DRF/CCI/SAORT nº 085/2011 (fls.

61/75).

O direito creditório em discussão se origina de pedido de ressarcimento de crédito da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins apurado no regime não-cumulativo relativo ao 3º trimestre de 2007, no valor de R\$432.372,47, utilizado pela interessada na compensação de débitos.

A autoridade fiscal, após análise da farta documentação apresentada pela contribuinte, deferiu o direito creditório no valor de R\$262.066,93 e homologou parcialmente a compensação declarada.

Cientificada do Despacho Decisório, a interessada apresenta Manifestação de Inconformidade, sendo esses os pontos de sua irrisignação, em síntese:

1. Com o fito de ter seu pleito de ressarcimento analisado pela Receita Federal, impetrou Mandado de Segurança registrado sob o nº 16156-09.2011.4.01.3300, cuja liminar proferida em 26/04/2011 lhe foi favorável, sendo surpreendida com o deferimento parcial do pedido por parte da DRF/Camaçari;
2. De acordo com o entendimento do Fisco, a manifestante não poderia se apropriar de créditos nas aquisições e aluguéis de alguns bens e de alguns materiais utilizados como insumos, principalmente no que se refere à soda cáustica;
3. Quanto à embalagem saco valvulado 50X70, a realidade do processo produtivo da empresa foi desconsiderada, pois a utilização de embalagens está estritamente vinculada à proteção e conservação das características fundamentais do fertilizante produzido quando do seu transporte para o comprador;

4. Em outro Parecer DRF/CCI/SAORT, o auditor admitiu o crédito sobre a aquisição de saco 81X60 16X32, sendo o equívoco no presente caso motivado pelos nomes utilizados pelos seus fornecedores, “sacos”, “big bags” e “saco valvulado”, que apresentam, na sua essência, características e objetivos idênticos, estando a única diferença no tamanho, o que se comprova pela simples análise das fotos anexadas no Anexo 04;
5. Inexiste, portanto, hipótese de embalagens utilizadas como apoio ao transporte de produtos pela interessada, caso que apenas se confirmaria se embalagens menores contendo fertilizante fossem transportadas agrupadas em embalagens maiores;
6. A comercialização de fertilizantes em embalagens de diferentes tamanhos é exigência do setor econômico em que atua a manifestante, tendo a RFB inclusive já se manifestado no sentido de reconhecer a existência de diferentes tamanhos de embalagem para fertilizantes, sem que com isso se questione o papel por ela exercido ou a própria classificação fiscal do produto;
7. O saco valvulado 50X70 é utilizado para acondicionar o seu produto final, mantendo com esse contato direto, não havendo entre o fertilizante e o saco valvulado 50X70 qualquer outra embalagem, e sua utilização não pode ser dispensada, inclusive por questões de segurança ambiental;
8. Após relacionar os centros de custo cadastrados no departamento industrial, responsável pela produção de fertilizantes, afirma ter direito aos créditos do PIS e da Cofins sobre pagamentos realizados em face de serviços utilizados e aquisição de peças de reposição e manutenção, independentemente do centro de custo em que estejam contabilizados, tendo em vista que todos eles apresentam estrita relação com o seu processo produtivo;
9. Para apurar as glosas dos créditos do PIS e da Cofins, o auditor tomou por base a segregação contábil por centros de custo, o que não encontra respaldo na legislação, pois exige-se a análise da relação intrínseca do serviço com a atividade fim da empresa, e a conseqüente caracterização do serviço como insumo;
10. Em face da complexidade e da especialidade do seu processo produtivo, não raras são as vezes em que há contratação de um prestador para a realização de serviços em mais de uma etapa do processo, e, nessas hipóteses, em que não há forma de individualização dos boletins de medição, há a utilização do centro de custo “manutenção” (4011608);
11. Como ilustração, descrevem-se os serviços relativos a algumas notas fiscais cuja apropriação de crédito foi glosada pelo auditor, restando evidenciada a coerência da contabilização do dispêndio com os serviços apontados no centro de custo 401608 – manutenção;
12. Cita Soluções de Consulta e de Divergência publicadas pela RFB, bem como julgado do CARF, que confirmam a possibilidade de apropriação de créditos do PIS e da Cofins relativos a gastos com serviços de manutenção em máquinas e equipamentos aplicados no processo produtivo;
13. A segregação contábil por centros de custo também fundamentou a glosa dos valores informados no DICON como “outras operações com direito a crédito”, que se referem, conforme mencionado pelo próprio parecer que lastreou o Despacho Decisório, a peças de reposição e manutenção;
14. Conclui-se que, pela sua natureza, as peças foram consideradas como passíveis de apropriação dos créditos das referidas contribuições, e não se percebe questionamento sobre a existência de notas fiscais a sustentar a contabilização dos valores correspondentes;
15. O auditor optou por reconhecer o direito da interessada à apropriação de crédito sobre as peças, e outra não poderia ser sua atitude, tendo em vista a evidente essencialidade das peças de reposição e manutenção cujas despesas originaram o crédito, tendo fundamentado a glosa apenas no frágil argumento de segregação dos

valores por centro de custo, o que não encontra respaldo na lei, pois exige-se que o custo seja analisado de modo individualizado, permitindo-se o julgamento de sua participação direta, ou não, no processo produtivo da empresa;

16. Quanto à locação de máquinas e equipamentos, o auditor glosou os créditos por entender que, devido à incidência do ISS em determinadas notas fiscais, não estaria caracterizado o negócio jurídico de locação, mas sim a prestação de serviço, não ensejando direito ao crédito;

17. Ao contrário do que crê o auditor, as notas fiscais decorrem efetivamente de contratos firmados cujo objeto é a locação de máquinas e equipamentos, nos quais houve a cessão de mão de obra especializada para operá-los, fato este que ensejou a incidência do ISS;

18. Da simples análise dos contratos firmados e das notas fiscais emitidas, constata-se que, mesmo nos casos em que há disponibilização pelo locador da mão de obra necessária, a interessada adquire temporariamente a posse direta do equipamento, tendo total gestão sobre ele e inclusive responsabilizando-se pelo resultado de sua utilização;

19. O operador do equipamento deve seguir as ordens da interessada, que define unilateralmente quando e como utilizá-lo, e, desta sorte, a sua existência não desnatura o contrato como sendo de locação, consoante já decidiu o STF em análise acerca da incidência do ISS;

20. Se por equívoco das locadoras houve destaque e recolhimento do ISS sobre a totalidade dos valores contidos nos documentos fiscais, o fato em nada altera a natureza jurídica da operação, muito menos o seu direito ao creditamento do PIS e da Cofins;

21. Não há motivos para a vedação à apropriação de tais créditos, pois atendeu aos dois requisitos previstos no inciso IV do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, quais sejam, que o imóvel, máquina ou equipamento locado seja utilizado na atividade da empresa e que a contraprestação pelo aluguel seja pago a pessoa jurídica;

22. Grande parte dos contratos de locação firmados refere-se a equipamentos que realizam o transporte entre as unidades produtivas da interessada, dentro do mesmo estabelecimento fabril, na forma de transporte de matéria prima dos centros de custo para o processo de acidulação, para transformação em fertilizante em pó, e transporte de fertilizante em pó para o processo de granulação, no qual ocorrerá a transformação em fertilizante em grão;

23. Da breve análise do processo produtivo da empresa, verifica-se que as máquinas e equipamentos, bem como os serviços específicos de mão de obra utilizados, são imprescindíveis para a continuidade do seu processo produtivo, enquadrando-se no conceito de insumo adotado pela RFB;

24. Ao analisar a apropriação de crédito sobre dispêndios com armazenagem e fretes, o auditor glosou valores relativos exclusivamente a serviços aduaneiros incorridos pela importação de rocha fosfática, matéria prima indispensável ao processo produtivo da empresa, considerando-os incompatíveis com o inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003;

25. Porém, equivoca-se o auditor, pois a interessada toma os serviços atrelados ao desembaraço aduaneiro, essenciais e inerentes a qualquer procedimento de despacho aduaneiro, contabilizando-os como custo incorrido;

26. O auditor desconsiderou, também, a metodologia prevista em lei para tributação das operações de importação pelo PIS e pela Cofins, cuja base de cálculo é o valor aduaneiro, assim, entendido necessariamente como todos os gastos incorridos até o completo desembaraço do item importado, razão pela qual essa despesa aduaneira comporá a base de cálculo das referidas contribuições, em função do artigo 7º da Lei nº 10.865, de 2004;

27. O § 1º do artigo 15 da Lei nº 10.865, de 2004, permite a apropriação de crédito do PIS e da Cofins incorridos no desembaraço aduaneiro;

28. Em relação aos bens do ativo imobilizado, as exclusões feitas pelo auditor decorreram do fato de ele entender que o direito ao crédito deveria ser postergado para setembro de 2007, por ter sido o primeiro mês em que houve a efetiva imobilização das aquisições, mas o § 14 do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, em momento algum determinou que o nascimento do direito ao crédito se dá com a efetiva imobilização das aquisições, mas apenas definiu a quantidade de parcelas mensais em que o crédito do PIS e da Cofins deverá ser recuperado;

29. O direito ao crédito nasce efetivamente com a aquisição do bem, independentemente do prazo efetivo de depreciação ou amortização, não sendo razoável a interpretação dada pelo auditor ao considerar que o direito ao crédito inicia-se com a incorporação dos bens ao ativo imobilizado;

30. Também não merece prosperar o entendimento do auditor de que os valores se referem a aquisições utilizadas exclusivamente no tratamento e manutenção das estações de água, pois, conforme já esclarecido, alguns itens, em face de sua característica e aplicabilidade em qualquer unidade produtiva da manifestante, são contabilizados nos centros de custo “mãe”, cuja alocação posterior é determinada através de ordem de serviço, apresentando, como forma de exemplificativa, itens cujos créditos foram glosados e que são comprovadamente de utilização exclusiva na manutenção do seu processo produtivo;

31. Após contestar especificamente os itens glosados, a manifestante faz uma análise sobre o conceito de insumos para fins de apropriação dos créditos de PIS e de Cofins, ressaltando que todos os bens e serviços cujas aquisições foram glosadas estão inseridos em tal conceito e são de extrema importância para sua atividade empresarial;

32. A tentativa de equiparação do conceito do IPI com o do PIS e da Cofins não é plausível, tratando-se de tributos de materialidade absolutamente distinta, conforme doutrina e jurisprudências do CARF e do Judiciário que transcreve;

33. O conceito de insumo aplicável ao PIS e à Cofins deve ser o mesmo aplicável ao imposto de renda, visto que, para se auferir lucro, é necessário antes se obter receita;

34. Por fim, requer a produção de todos os meios de prova, bem como, caso se entenda necessária, a realização de diligência, além de requerer a realização de perícia, indicando seu perito e formulando quesitos.

A contribuinte impetrou o Mandado de Segurança nº 1006998- 88.2017.4.01.3400 contra o Coordenador Geral de Contencioso Administrativo e Judicial –Cocaj e o Subsecretário de Tributação e Contencioso da Receita Federal do Brasil, tendo sido exarada decisão deferindo liminar “para determinar à autoridade impetrada que proceda à distribuição, análise e decisão das Manifestações de Inconformidade (...) no prazo total de 90 (noventa) dias”, da qual os impetrados foram cientificados em 17/07/2017.

Em 01/08/2017 o presente processo foi encaminhado a esta Turma de Julgamento.”

A ementa do Acórdão de primeira instância administrativa fiscal foi publicada com o seguinte conteúdo e resultado de julgamento:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 31/07/2007 a 30/09/2007

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.

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 aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.

CRÉDITOS. ALUGUÉIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS LOCADOS DE PESSOAS JURÍDICAS.

A atividade empresarial de “locação de bens móveis” tem natureza distinta da atividade de “prestação de serviços”. Aquela é obrigação de dar; esta, obrigação de fazer. Dessa forma, gastos relativos à prestação de serviços, em que houve, inclusive, incidência do ISS, não se caracterizam como aluguel de máquinas e locação de equipamentos.

MATERIAL DE EMBALAGEM.

Inexistindo provas de que se trata de material de transporte utilizado apenas e tão somente para permitir ou facilitar o transporte dos produtos, e em se tratando de aquisição de material de embalagem utilizado para acondicionar o produto final, reconhece-se o crédito apurado sobre a sistemática não cumulativa da Cofins.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Após o protocolo do Recurso Voluntário, que reforçou as argumentações da Manifestação de Inconformidade, os autos foram devidamente distribuídos e pautados.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Relator.

Conforme a legislação, os precedentes, o Direito Tributário, os fatos, as provas, documentos e petições apresentados aos autos deste procedimento administrativo e, no exercício dos trabalhos e atribuições profissionais concedidas aos Conselheiros Titulares, conforme Portaria de recondução e Regimento Interno, apresenta-se este voto.

Por conter matéria de competência desta 3.ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, o tempestivo Recurso Voluntário deve ser conhecido.

Deixou de ser objeto de julgamento a reversão da glosa realizada no julgamento de primeira instância sobre os materiais de embalagens, pois não há Recurso de Ofício a ser apreciado e, portanto, a matéria não foi submetida à presente instância de julgamento.

Outro aspecto relevante que deve ser considerado é que o processo n.º 13502.900723/2011-62 é conexo e trata do mesmo período e de tributo da mesma natureza, o PIS, enquanto o presente trata de Cofins.

O mencionado processo foi baixado em diligência e analisado pela unidade de origem e, com base no relatório de diligência fiscal, que reanalisou e reverteu algumas das glosas, foi possível apresentar o voto de mérito naquele processo.

Por fim, o voto de mérito do processo n.º 13502.900723/2011-62 também é válido para o presente processo, pois ambos tratam de Pis e Cofins, tratam dos mesmos períodos de apuração e possuem as mesmas matérias e fatos, razão pela qual o voto será aqui reproduzido, para também servir de fundamento decisório.

- Do Mérito;

Da análise do processo, verifica-se que o centro da lide envolve a matéria do aproveitamento de créditos de PIS e COFINS apurados no regime não-cumulativo e também a consequente análise sobre o conceito jurídico de insumos, dentro desta sistemática.

De forma majoritária este Conselho segue a posição intermediária entre aquela restritiva, que tem como referência a IN SRF 247/02 e IN SRF 404/04, antigamente adotada pela Receita Federal e aquela totalmente flexível, adotada por parte contribuintes, posição que aceitaria na base de cálculo dos créditos das contribuições todas as despesas e aquisições realizadas, porque estariam incluídas no conceito de insumo. Tal discussão retrata, em parte, a presente lide administrativa.

No regime não cumulativo das contribuições, o conceito jurídico de insumo deve ser mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda. O julgamento do REsp 1.221.170 / STJ, em sede de recurso repetitivo, confirmou a posição intermediária criada na jurisprudência deste Conselho e, em razão do disposto no Art. 62 de seu regimento interno, tem aplicação obrigatória.

No mencionado julgamento, o Superior Tribunal de Justiça determinou expressamente a ilegalidade das IN SRF 247/02 e IN SRF 404/04, que limitavam a hipótese de aproveitamento de crédito de Pis e Cofins não-cumulativos aos casos em que os dispêndios eram realizados nas aquisições de bens que sofriam desgaste e eram utilizados somente e diretamente na produção.

Portanto, é condição sem a qual não haverá solução de qualidade à lide, nos parâmetros atuais de jurisprudência deste Conselho no julgamento dessa matéria, definir quais produtos e serviços estão sendo pleiteados, identificar a relevância, essencialidade e em qual momento e fase do processo produtivo e das atividades da empresa estão vinculados.

Analisar a matéria sem considerar a atividade econômica do contribuinte pode equivaler à aplicação da ilegal exigência constante nas mencionadas instruções normativas e pode configurar a não observância dos entendimentos firmados no julgamento do REsp 1.221.170 / STJ. O espaço hermenêutico, diante do voto vencedor da Ministra Regina Helena Costa ao mencionar expressamente a atividade econômica do contribuinte, é limitado. Cadastrado sob o n.º 779 no sistema dos julgamentos repetitivos, o voto vencedor fixou as seguintes teses:

“É ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não cumulatividade da contribuição ao PIS e à Cofins, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.”

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

Ou seja, para fins jurídicos de aproveitamento de crédito e interpretação do conceito de insumos, somente o voto vencedor que fixou as teses é o voto que pode ser levado em consideração na leitura do Acórdão do REsp 1.221.170 / STJ.

Na obra que escrevi em 2021, “Aproveitamento de Crédito de Pis e Cofins Não-cumulativos Sobre os Dispendios Realizados nas Aquisições de “Insumos Pandêmicos”, tratei das correntes hermenêuticas relacionadas à mencionada decisão do STJ:

“As jurisprudências de ambos os poderes ganharam corpo, até que o Superior Tribunal de Justiça (STJ), em sede de recurso repetitivo (nos termos dos Art. 1.036 e seguintes do CPC), no julgamento do REsp 1.221.170/PR, também adotou um conceito médio de insumo e delimitou as seguintes teses, resumidas nos trechos selecionados e transcritos a seguir:

“EMENTA TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE 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. 3.º, II, da Lei n.º 10.637/2002 e da Lei n.º 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 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.”**

Para entender os demais conceitos que foram adicionados por este julgamento do STJ ao histórico desta matéria, como o conceito de essencialidade e relevância, é vital que o voto da ministra Regina Helena Costa, o voto vencedor, seja lido e analisado com detalhes. Segue um dos trechos do voto da ministra que merece destaque para o melhor entendimento da questão:

“(…).**Essencialidade** -considera-se o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua

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

O julgamento do REsp 1.221.170/PR, por possuir um conceito médio de insumo, ao fim, nada mais fez do que confirmar o entendimento majoritário que foi criado e sedimentado, de forma pioneira, no âmbito do CARF.

Apesar de existir uma minoritária dúvida a respeito, a interpretação do julgamento em comparação com a jurisprudência do CARF e em comparação com alguns dos precedentes do Poder Judiciário, assim como em consideração ao que foi disposto na legislação e em suas exposições de motivos, é possível concluir que o STJ confirmou a tese intermediária dos insumos, em moldes muito semelhantes aos moldes criados pela jurisprudência do CARF.

Não existem diferenças vitais que comprometam o entendimento adotado pelo CARF ou pelo Poder Judiciário a respeito da posição intermediária.

O que realmente mudou com o julgamento foi a obrigatoriedade de aplicar o conceito intermediário de insumo, de forma que aquela linha minoritária de conselheiros do CARF e juizes do Poder Judiciário que ainda defendiam a tese mais restrita ou a tese mais ampla do insumo passaram a curvar seus entendimentos para atender e respeitar o conceito intermediário.

O julgamento em sede de recurso repetitivo possui o objetivo de concretizar os princípios da celeridade na tramitação de processos, da isonomia de tratamento às partes processuais e da segurança jurídica e vincula o Poder Judiciário, assim como possui aplicação obrigatória no conselho, conforme Art. 62 de seu Regimento Interno, que determina o seguinte:

“Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos Arts. 543-B e 543-C da Lei n.º 5.869, de 1973, ou dos Arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF n.º 152, de 2016)”

Ainda que a mencionada decisão não tenha transitado em julgado e que o STF ainda não tenha apreciado a questão, é prático lembrar que o Poder Público tem o dever e a permissão para aplicar o entendimento consubstanciado no julgamento do REsp1.221.170/PR.”

Ancorada nas Leis 10.833/03 e 10.637/02, a matéria do aproveitamento de créditos de PIS e COFINS apurados no regime não-cumulativo vai além do conceito jurídico de insumos, razão pela qual este voto irá abordar os grupos de glosas de forma separada e específica, com base na legislação e nos precedentes administrativos fiscais e judiciais mencionados.

Por terem sido realizados antes do julgamento do RESP 1.221.170 STJ, nem o Recurso Voluntário e nem o acórdão recorrido trataram do conceito intermediário de insumo e,

portanto, não consideraram qual seria a relevância, essencialidade e singularidade dos dispêndios com a atividade econômica da empresa.

- Serviços utilizados como insumos;

Tanto nos fundamentos da glosa quanto nas razões de decidir da decisão recorrida ficou evidente que a glosa se deu por falta de discriminação de certos dispêndios, ainda que integrantes de determinados centros de custos, como pode ser observado nos seguintes trechos selecionados da decisão de primeira instância:

“A interessada alega que, em face da complexidade e da especialidade do seu processo produtivo, não raras são as vezes em que há contratação de um prestador para a realização de serviços em mais de uma etapa do processo, e, nessas hipóteses, em que não há forma de individualização dos boletins de medição, há a utilização do centro de custo “manutenção” (4011608). Com a Manifestação de Inconformidade, anexa demonstrativo onde são descritos os serviços e a “descrição detalhada sobre a aplicação dos serviços – fornecida pelo departamento de engenharia da Cibrafértil”.

Porém, caberia à interessada segregar de forma clara e precisa onde são utilizados tais serviços. Não basta apresentar o referido demonstrativo, onde um mesmo fornecedor, Rebrás Recursos Humanos Ltda., código 6001361, por exemplo, aparece em inúmeras linhas executando “prestação de serviço de manutenção de equipamentos – área Granulação/Acidulação”. O mesmo se repete em relação a inúmeros outros fornecedores de serviços.”

Com relação ao que resta controverso na presente lide administrativa fiscal, em Recurso Voluntário o contribuinte fez a seguinte constatação:

“1) SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMO: Reconheceu-se o crédito apenas em relação às notas fiscais relativas aos centros de custo vinculados ao processo produtivo da empresa (acidulação, granulação, armazém e ensaque). Os centros de custo que não geraram créditos foram “manutenção, manutenção elétrica, expedição, utilidades e comercial”. Tendo em vista que a empresa não segregou os serviços do centro de custo “manutenção”, os serviços que foram considerados no creditamento estavam relacionados aos centros de custo vinculados ao processo produtivo da empresa.”

Pelo exposto, restou clara qual a divergência entre contribuinte e a fiscalização no presente tópico que trata dos serviços utilizados como insumos: a falta de discriminação e de comprovação de determinados dispêndios.

Ciente do ponto controverso, os autos foram baixados em diligência e a autoridade de origem, ao analisar a glosa sob à luz do REsp 1.221.170 / STJ, Nota SEI/PGFN nº 63/2018 e do Parecer Cosit nº 05/2018, assim se manifestou em seu relatório fiscal de diligência de fls. 873:

Serviços utilizados como insumos

Relativamente ao presente item foram consideradas para fins de creditamento tão somente as notas fiscais vinculadas aos centros de custo ACIDULAÇÃO (4011611), GRANULAÇÃO (4011602), ARMAZÉM (4011604) e ENSAQUE (4011611).

Foram glosadas notas fiscais referentes a diversos serviços prestados ao contribuinte, tais como manutenção de equipamentos, serviço de usinagem, serviço de caldeiraria, serviço de manutenção, serviço de manutenção elétrica, serviço de manutenção em equipamentos, serviços de calandragem, serviço recuperação de eixo, serviço de manutenção preventiva, serviço de montagem, serviço montagem de bombas, serviço de balanceamento de rotor entre outros vinculados aos centros de custo de manutenção mecânica, manutenção elétrica, manutenção, expedição e comercial.

(...)

Feitas tais considerações, oportuno destacar que, à fl. 06 em resposta à intimação anteriormente citada, o contribuinte indica expressamente que os centros de custo comercial – CIB (4021201) e conservação (4011606) não preenchem os requisitos do conceito de insumos para fins de creditamento das contribuições PIS/Pasep e COFINS.

(...)

Assim, considerando os parágrafos 55 do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018, vide abaixo, não poderão ser objeto de reversão de glosa os dispêndios vinculados ao centro de custo “expedição” (4011603), ainda que seja localizado na mesma área física (instalação) do centro do custo “Ensaque”(4011611), conforme indicado pelo contribuinte, haja vista terem ocorrido posteriormente ao encerramento do processo produtivo do contribuinte.

(...)

Entre os serviços glosados no presente processo, em razão do entendimento no sentido de não possuir relação direta com as atividades produtiva, encontram-se aqueles vinculados ao centro de custo “manutenção” (CIB 4011608), “manutenção mecânica” (CIB 4011609) e “manutenção elétrica” (CIB 4011610).

Intimado a respeito mediante Termo de Intimação Fiscal nº 023/2020/Seort/Edicre, o contribuinte alegou que nos citados centros de custo eram registrados diversos maquinários e equipamentos utilizados diretamente nas atividades acidulação e granulação. O Contribuinte também acrescentou tela de sistema informatizado na qual indicava diversos equipamentos utilizados nas atividades de acidulação e granulação, vinculados ao centro de custo Manutenção Mecânica (CIB 4011609), vide abaixo:

(...)

Assim, considerando os parágrafos 11, 19 e 20 do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018, anteriormente dispostos, poderão em tese ser objeto de reversão de glosa os serviços vinculados ao centro de custo “manutenção” (CIB 4011608), “manutenção mecânica” (CIB 4011609) e “manutenção elétrica” (CIB 4011610).

Todavia, em relação ao presente período de apuração (Julho/2007 a Setembro/2007) e aos “centros de custo” ora analisados, algumas glosas não cabem ser revertidas (em outras palavras, devem ser mantidas), haja vista motivos abaixo indicados:

Portanto, os dispêndios abaixo dispostos, relativos ao item “Serviços Utilizados como Insumos”, não serão objeto de reversão de glosa.

Julho 2007						
Nome Fornecedor	Nº NF	Data Lanç	Valor	Centro de Custo	Nome Centro de Custo	Texto Serviço
RSS CONSTRUÇÃO CIVIL LTDA	293	11/07/2007	9.180,00	4011608	Manutenção	SERVIÇO DE RECUPERAÇÃO
			TOTAL	9.180,00		

Em relação à glosa efetuada no centro de custo “Manutenção” (CIB 4011608), nota fiscal nº 293, no valor correspondente a R\$ 9.180,00 (Julho/2009), não deverá ser efetuada a reversão da glosa haja vista se tratar de serviço de construção civil prestado

pelo fornecedor RSS CONSTRUÇÃO CIVIL LTDA. O respectivo encargo de “serviços de recuperação” integra o custo de bens do imobilizado cuja fruição do crédito ocorre conforme o previsto no inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.637 de 30 de dezembro de 2002, ou no inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, ou no § 4º do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, ou no § 14 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

(...)

Não será objeto de reversão de glosa o dispêndio relativo à nota fiscal nº 787- A, no valor correspondente a R\$ 485,00 (Agosto/2007) do prestador W L de S CERQUEIRA, em razão da incompatibilidade da atividade do fornecedor (comércio varejista), bem como em razão da vinculação ao centro de custo “comercial” expressamente indicado pelo contribuinte como não gerador de crédito das contribuições.

(...)

Não será objeto de reversão de glosa o dispêndio relativo à notas fiscal nº 19-A, no valor correspondente a R\$ 467,23 (Setembro/2007), do prestador M A E S S E R V I Ç O S T E M P O R Á R I O LTDA, vinculada aos centro de custo Expedição, em razão da descrição genérica do serviço (serviço de mão de obra temporária). Acrescente-se também a vinculação ao centro de custo Expedição, não admitido para fins de geração de crédito.

Demais notas fiscais serão objeto de reversão de glosa haja vista se enquadrarem no conceito de insumo tais como serviço em caldeiraria, serviço de usinagem, serviço de manutenção preventiva, serviço de revestimento, serviço de manutenção em equipamentos, serviço manutenção em motores, etc.

Assim, considerando o acima disposto e os valores deferidos pelo Parecer DRF/CCI/SAORT Nº 034/2011, serão objeto de reversão as glosas, relativamente ao item “Serviços Utilizados como Insumos”, os valores (BASE DE CÁLCULO) correspondentes a R\$ 299.518,84 (Julho/07), R\$ 238.288,94 (Agosto/07) e R\$ 121.440,32 (Setembro/07).

	VALOR DA CON (BC) R\$	VALOR DEFERIDO PARECER DRF CCI 034/2011 (BC) R\$	VALOR DEFERIDO/DISPONÍVEL PARECER DRF CCI 034 + DILIGÊNCIA FISCAL (BC) R\$	VALOR SALDO RESIDUAL (BASE DE CÁLCULO ACRESCIDA) DILIGÊNCIA FISCAL (BC) R\$
JUL 2007	345.294,19	36.595,35	336.114,19	299.518,84
AGO 2007	297.865,39	52.085,87	290.374,81	238.288,94
SET 2007	151.847,79	29.940,24	151.380,56	121.440,32

Em sua manifestação final de fls. 953 do resultado de diligência o contribuinte novamente esclareceu quais pontos restaram controversos nos autos:

“2.1.SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS

Em relação aos centros de custo em que as glosas foram amplamente revertidas no Relatório de Diligência – isto é, manutenção (CIB 4011608), manutenção mecânica (CIB 4011609) e manutenção elétrica (CIB 4011610) –, a autoridade fiscal selecionou determinadas notas fiscais para manter a glosa sob diversos argumentos, tais como (i) “haja vista se tratar de serviços de cessão de mão-de-obra com “descrição genérica”, (ii) a atividade do prestador do serviço “incompatível com o suposto “serviço prestado de

manutenção”; bem como em razão da “descrição genérica” do serviço prestado” e (iii) “haja vista se tratar de serviços de construção civil”.”

Portanto, considerando que somente alguns dispêndios específicos restaram controversos nos autos, dentro desta matéria, caberia ao contribuinte esclarecer tais pontos controversos e até mesmo comprovar o contrário do que foi constatado no relatório fiscal de diligência.

Com relação ao motivo de glosa “descrição genérica” o contribuinte alegou o seguinte em sua manifestação final:

“Ocorre, no entanto, que, conforme consta da documentação anexa (DOC. 01), a mencionada despesa incorrida pela Recorrente refere-se à terceirização de mão de obra empregada diretamente nos setores de produção, ensaque e qualidade, todos relacionados às atividades industriais da empresa, o que sem sombra de dúvidas preenche os requisitos do conceito de insumos, entendimento este em consonância com a Solução de Consulta nº 4.009 - SRRF04/Disit.”

Os serviços de terceirização de mão-de-obra pago à pessoa jurídica nacional para a realização das atividades de ensaque e qualidade deve gerar crédito, pois é essencial e relevante às atividades econômicas da empresa, nos moldes previstos no já mencionado inciso II, do Art. 3.º da legislação correlata e do conceito de insumo definido no STJ.

Já com relação à nota fiscal nº 787-A, relativa a fornecedora W.L. de S Cerqueira, glosa mantida em razão “da incompatibilidade da atividade do fornecedor (comércio varejista), o contribuinte alega que se referem à manutenção de balança rodoviária, utilizado na área industrial da empresa e juntou o DOC. 2 para tal comprovação:

SAP Pedido normal 4500031800 criado por RPEREIRA

Ativar síntese de documentos Pré-visualização Mensagens Configurações pessoais

Pedido normal 4500031800 Fornecedor 6001362 W. L. DE S. CERQUEIRA Data doc. 30.07.2007

Cabeçalho

S...	C	I	Material	Texto breve	Qtd.pedido	U...	Dt.remessa	Preço liq.	Moeda	por	UPP	GrpMercs.
10	K	D		SERVIÇO DE MANUTENÇÃO/PESO TÉC	1	UA	29.07.2007	1.139,00	BRL	1	UA	SERVIÇOS

MRP adicional

Item 10 | SERVIÇO DE MANUTENÇÃO/PESO TÉC

Dados de material Qtds./pesos Divisões da remessa Fornecimento Fatura Condições ClassCont. Histórico do p

CtgClsCnt Centro de custo Distribuição Distribuição percentual Empr. Cibraferil Cia...

Fatura parc. Distribuir proporcionalmente

S...	N.	Quantidade	%	Centro cst	Cla.Razão	Div	Local Entrega/Rece...	Ramal	E
1	0,574	57,4	4011611	42041001					
2	0,426	42,6	4021201	42041001					

Em que pese o controle interno da empresa demonstrar que houve um “serviço de manutenção/Peso TEC”, tal informação não é suficiente para a comprovação da essencialidade e relevância de tal dispêndio na atividade econômica da empresa, justamente pela possibilidade de ser um dispêndio comercial ou administrativo, que não deve gerar crédito.

Por fim, com relação a glosa da nota fiscal nº 293, emitida pela fornecedora RSS Construção Civil Ltda, o contribuinte alegou que trata-se de um serviço executado para reforma de instalações físicas do setor industrial mas juntou somente o extrato interno do SAP:

Pedido normal 4500027654 criado por RPEREIRA

Ativar síntese de documentos

Pedido normal 4500027654 Fornecedor 6000269 RSS CONSTRUÇÃO CIVIL L. Data doc. 05.07.2007

S...	C	I	Material	Texto breve	Qtd.pedido	U...	.. Dt.remissa	Preço liq.	Moeda	por	UPP	GrpMercs.
10	K	D		SERVIÇO DE RECUPERAÇÃO /RSS	1	UA	D 07.07.2007	9.180,00	BRL	1	UA	SERVIÇOS

Item [10] SERVIÇO DE RECUPERAÇÃO /RSS

Dados de material Qtds./pesos Divisões da remessa Fornecimento Fatura Condições ClassCont. Histórico do pe

OrigClcCnt Centro de custo Distribuição Classif.contáb.simples Empr. Cibraferil Cia...

Local Entreg / Ramal

Conta do Razão 42041001

Divisão

Área Cont.Csts. 1001

Centro custo 4011608

Tal documento não é suficiente para a comprovação da alegação de que este exato dispêndio foi realizado para a reforma de instalações industriais e, além disso, ainda que fosse suficiente, o contribuinte não demonstrou a essencialidade e relevância do dispêndio e não demonstrou em qual instalação industrial foi realizada a reforma e nem mesmo qual era a finalidade de tal reforma.

Portanto, a nota fiscal nº 293, emitida pela fornecedora RSS Construção Civil Ltda deve continuar glosada.

Diante de todo o exposto, deve ser dado provimento parcial no presente capítulo para que sejam revertidas as glosas apontadas no Relatório Fiscal de diligência de fls. 873 e, em adição à tais reversões de glosas, seja revertida a glosa sobre os serviços de terceirização de mão-de-obra pago à pessoa jurídica nacional para a realização das atividades de ensaque e qualidade.

- Serviços de transporte, serviços portuários no desembarque de rocha fosfática importada, fretes na operação de venda e armazenagem;

Com base no Art. 3.º, incisos II e IX das Leis 10.833/03 e 10.637/02 e com base no mencionado conceito intermediário de insumo, em regra geral, o crédito pode ser aproveitado sobre os dispêndios com serviços de transporte (portuários ou não), fretes (seja na venda ou na compra), armazenagens e movimentações relacionadas ao cumprimento das atividades econômicas da empresa:

“Art. 3º

Do valor apurado na forma do art. 2.º 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. 20 da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

(...)

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.”

Considerando que a glosa partiu de um conceito mais restrito com relação ao crédito e que não houve nenhuma outra razão de glosa que não a diferença conceitual, os créditos devem ser reconhecidos.

Inclusive, conforme resultado de diligência consubstanciada no relatório fiscal de fls. 873, a própria autoridade de origem, ao analisar as glosas sob os entendimentos firmados no REsp 1.221.170 / STJ, entende que os créditos devem ser reconhecidos:

“Assim, considerando o acima disposto, relativamente ao item Despesas de Armazenagem e Frete na Operação de Venda, serão objeto de reversão as glosas os valores correspondentes a R\$ 357.208,53 (Julho/07), R\$ 389.190,90 (Agosto/07) e R\$ 628,51 (Setembro/07) relativos às despesas aduaneiras na importação da rocha fosfática, vide notas fiscais nº 82970, 0181/07, 8360, 8359, 8358, 82986, 227, 101, 102, 103, 122, 123, 124, 125, 126 e 127, haja vista serem consideradas custos do insumo rocha fosfática.”

Portanto, com base na legislação e no próprio relatório fiscal de diligência de fls. 873, as glosas devem ser revertidas.

- Aluguéis de máquinas e equipamentos;

Vejam que apesar da glosa ter sido realizada com o título acima, trata-se, na realidade, de dispêndios com serviços de transporte.

Em seu relatório fiscal de diligência de fls. 873, a própria autoridade fiscal reconhece a possibilidade de aproveitamento de crédito:

“No Parecer DRF/CCI/SAORT nº 034/2011 foram glosadas as despesas de alugueis de máquinas e equipamentos relativas às notas fiscais em que houve a incidência de ISS, sob o argumento de que o referido imposto incide sobre prestação de serviços, e não sobre a locação de móveis e imóveis. Ademais, o auditor consignou que tais gastos se referem a serviços não vinculados ao processo produtivo da interessada.

Mediante análise das notas fiscais glosadas, vide fls. 104 a 109, 111, 114 a 119 (Julho/2007), 128 a 131, 134 a 138 e 140 (Agosto/2007) e 148, 149, 151 a 153 (Setembro/2007), verifica-se que se trata de locação de equipamentos, locação de guindaste, locação de andaimes, locação de ferramenta elétrica, mecânica e pneumática, locação de plataforma aérea, locação/serviços prestados com caçambas/caminhão muck.

Intimado a respeito mediante Termo de Intimação Fiscal nº 023/2020/Seort/Edicre, o contribuinte alegou que as locações de máquinas e equipamentos eram destinadas “não apenas para o transporte de matérias-primas entre as suas unidades produtivas ou mesmo dentro delas, como também em outras etapas do setor de produção da empresa (por exemplo, rompedores para quebrar pilhas de fertilizantes que estivessem “empedradas” e caminhão de alta pressão para limpeza da unidade industrial) ” anexando fotos de forma a indicar a aplicação dos mesmos nas respectivas áreas, vide fls. 30 a 32 da resposta do contribuinte ao citado termo de intimação. Vide exemplificadamente abaixo:

A rocha fosfática é movimentada por meio de pás carregadeiras² para o processo de moagem, onde é moída:



¹ Para mais detalhes, vide tópico 2.6.

² Tais maquinários (pás carregadeiras, empilhadeiras, caminhão caçamba etc.) são contratados para movimentar a matéria-prima, os produtos em elaboração e os produtos acabados, em virtude do peso e volume desse tipo de material.

O início do processo consiste na alimentação do superfosfato simples farelado, produzido na acidulação. O SSP – Superfosfato Simples é movimentado do armazém de cura até a moega de alimentação da unidade da granulação, via pás carregadeiras, e em seguida é descarregado em uma série de correias transportadoras, que irão encaminhar o produto até o granulador. Para granulação de produtos diferenciados⁴, as demais matérias primas, normalmente acondicionadas em **big bags**, são encaminhadas para a moega de alimentação através de empilhadeiras:



- **Caminhão caçamba**

Após o processo de empoamento o produto é encaminhado para armazém estruturado⁵ através de correias transportadora, ou, também pode ser encaminhado para os armazéns semiestruturado⁶ através de caminhão caçamba:



Assim, desconsiderando o fato da incidência do ISS decorrente de os aluguéis dos equipamentos estarem vinculados a cessão de mão de obra para o respectivo manuseio, serão revertidas a glosas das notas fiscais de locação de equipamentos. Mesmo naquelas notas em que ocorre a discriminação entre locação de equipamento e serviços (com incidência do ISS) será admitida a reversão haja vista o enquadramento dos servidos como insumos para fins de geração de crédito.

Assim, considerando o acima disposto, relativamente ao item aluguéis de máquinas e equipamentos, serão objeto de reversão as glosas efetuadas nos valores correspondentes a R\$ 151.444,93 (Julho/07), R\$ 138.362,26 (Agosto/07) e R\$ 106.242,26 (Setembro/07).”

	VALOR DA CON (BC) R\$	VALOR DEFERIDO PARECER DRF CCI 034/2011 (BC) R\$	VALOR DEFERIDO/DISPONÍVEL DILIGÊNCIA FISCAL (BC ACRESCIDA) R\$
JUL 2007	168.954,38	17.509,45	151.444,93
AGO 2007	145.562,61	7.200,35	138.362,26
SET 2007	108.957,36	2.715,10	106.242,26

Portanto, com base na legislação e no próprio relatório fiscal de diligência de fls. 873, as glosas devem ser revertidas em sua integralidade.

- Bens do ativo imobilizado;

O inciso VI, do Art. 3.º, da Lei 10.637/02, permite e ao mesmo tempo vincula expressamente o crédito sobre o ativo imobilizado com a produção:

“Art. 3º

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

(...)

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. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)”

Considerando que a glosa ocorreu porque o contribuinte aproveitou o crédito no momento da aquisição dos bens e não no momento da efetiva imobilização e porque alguns dos bens e equipamentos a fiscalização entendeu que não teriam relação direta com a produção, o contribuinte defendeu seu crédito e argumentou que há, sim, relação direta com a produção.

Baixado em diligência, os autos foram melhor instruídos e, conforme resultado de diligência fiscal, a própria autoridade de origem reconheceu parte do crédito sobre os bens do ativo efetivamente imobilizado, conforme trechos selecionados do relatório fiscal de diligência de fls. 873 reproduzidos a seguir:

“Tomando por base o disposto à fl. 41 da resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 023/2020/Seort/Edicre a qual remete a análise do centro de custo Utilidades–CID ao item “iv” do tópico 2.1., “Serviços Utilizados como Insumos”, vide fls. 14 a 21, da resposta ao citado Termo de Intimação Fiscal, o contribuinte informou que estavam alocados no centro de custo “utilidades” (4011607) maquinários e equipamentos imprescindíveis no tratamento de efluentes líquidos da atividade industrial, bem como maquinários e equipamentos empregados nas atividades de acidulação, granulação, armazém e ensaque, tais como compressor de ar e tanque cilíndrico.

Concomitantemente acrescentou tela de sistema informatizado na qual indica a contabilização de diversos equipamentos ao citado centro de custo. Mediante análise da citada tela verificou-se a compatibilidade entre os diversos equipamentos com as aplicações indicadas pelo contribuinte, quais sejam, no tratamento de efluentes líquidos da atividade industrial e equipamentos empregados nas atividades de acidulação, granulação, armazém e ensaque, tais como compressor de ar e tanque cilíndrico.

Portanto, verifica-se em relação às aquisições de bens e serviços vinculados a máquinas e equipamentos locados ao centro de custo “utilidades” (4011607) e utilizados no tratamento de efluentes líquidos, bem como empregados nas atividades de acidulação, granulação, armazém e ensaque a caracterização de insumos para fins de creditamento

das contribuições. O Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05 deixa claro nos respectivos parágrafos 52 e 53.

52. Nada obstante, nem mesmo em relação aos itens impostos à pessoa jurídica pela legislação se afasta a exigência de que sejam utilizados no processo de produção de bens ou de prestação de serviços para que possam ser considerados insumos para fins de creditamento das contribuições, pois esta exigência se encontra na noção mais elementar do conceito de insumo e foi reiterada diversas vezes nos votos dos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça colacionados acima.

53. São exemplos de itens utilizados no processo de produção de bens ou de prestação de serviços pela pessoa jurídica por exigência da legislação que podem ser considerados insumos para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS: a) no caso de indústrias, os testes de qualidade de produtos produzidos exigidos pela legislação; b)

tratamento de efluentes do processo produtivo exigido pela legislação c) no caso de produtores rurais, as vacinas aplicadas em seus rebanhos exigidas pela legislação, etc.

Assim, relativamente a máquinas e equipamentos vinculados ao centro de custo “Utilidades” poderão ser revertidas as glosas aos respectivos projetos CBF 08.003 (Parada Geral Manutenção - Utilidades) e CBF 07.006 (Parada Geral Manutenção – Utilidades).

(...)

Assim, incluindo os projetos CBF 08 003 (Parada Geral Manutenção – Utilidades) e CBF 07.006 (Parada Geral Manutenção – Utilidades) anteriormente glosados (observando-se os itens excluídos por não se enquadrarem como custo do imobilizado disposto acima) e mantendo a apuração dos créditos a partir da imobilização dos bens, chegou-se aos seguintes valores para fins de apuração de crédito das contribuições, vide planilha em anexo:

	VALOR DA CON (BASE DE CÁLCULO)	VALOR DEFERIDO PARECER DRF CCI 034/2011 (BASE DE CÁLCULO)	VALOR RECONHECIDO DILIGÊN- CIA FISCAL (BASE DE CÁLCULO)	VALOR RESIDUAL DISPONÍVEL (BASE DE CÁLCULO ACRESCIDA)
JUL 2007	50.372,32	0,00	0,00	0,00
AGO 2007	53.073,62	0,00	0,00	0,00
SET 2007	55.402,94	21.713,57	22.293,49	579,92

Ao contrário do que alegou o contribuinte e, com base nas mesmas razões e fundamentos constantes no despacho decisório, na decisão de primeira instância e no relatório fiscal de diligência, é a efetiva imobilização dos bens e equipamentos que permite o aproveitamento do crédito dos bens imobilizados na medida de suas depreciações.

É uma questão metodológica intrinsecamente ligada à forma do aproveitamento do crédito na medida de sua depreciação, pois os créditos são apurados mediante a aplicação das respectivas alíquotas, calculadas sobre os valores dos encargos de depreciação e amortização incorridos no mês, conforme previsto no Art. 3º, § 1º, inciso III, da Lei n.º 10.637/02 e Art. 3º, § 1º, inciso III, da Lei n.º 10.833/03.

Não há outra forma de calcular o créditos sobre os bens do ativo imobilizado se não com base na depreciação e após, é claro, a sua efetiva imobilização.

Portanto, com base em todas razões e fundamentos expostos, a glosa deve ser parcialmente revertida, nos mesmo moldes constantes no Relatório Fiscal de diligência de fls. 873, permitindo o crédito daqueles bens que comprovadamente possuem relação com a produção, na medida da depreciação e somente após a imobilização.

- Peças de reposição e manutenção;

A decisão recorrida manteve a glosa realizada sobre as peças de reposição e manutenção por falta de descrição e pormenorização, conforme pode ser observado nos trechos selecionados e transcritos a seguir:

“Segundo o auditor, o crédito informado nesta linha do Dacon refere-se a despesas com peças de reposição e manutenção presumidamente utilizadas em máquinas e equipamentos do processo produtivo da interessada.

...

Não há como se considerar que absolutamente todas as peças de reposição empregadas numa planta fabril são passíveis de creditamento por parte da legislação das referidas contribuições. Caberia à interessada segregar de forma clara e precisa a destinação de tais peças, mas assim não o fez a partir das notas fiscais das respectivas aquisições, conforme mencionado no trecho do Parecer DRF/CCI/SAORT acima transcrito.

Repita-se, no âmbito específico dos pedidos de restituição, de ressarcimento e/ou das declarações de compensação é ônus do contribuinte a comprovação irrefutável da existência do direito creditório pleiteado/utilizado.

Assim, no Parecer DRF/CCI/SAORT foram adotados apenas os centros de custo vinculados ao processo produtivo da empresa, identificados como acidulação, granulação, armazém e ensaque, a partir de visita técnica realizada nas instalações da contribuinte e dos esclarecimentos por ela prestados.

Ante a não segregação feita pela contribuinte a partir das notas fiscais, não restou ao auditor, senão outra forma de quantificar o crédito a que a contribuinte faz jus, a partir da análise da planilha de movimentação do almoxarifado, registro utilizado pela empresa para segregar as peças de reposição nos respectivos centros de custo.”

O relatório fiscal de diligência de fls. 873 reconheceu parte dos créditos pleiteados:

“Peças de reposição e manutenção

Mediante análise dos DACONs e documentos apresentados, identificou-se que contribuinte solicitou os créditos acima dispostos mediante a rubrica “Outras Operações com Direito a Crédito” nos valores correspondentes a R\$ 197.898,62 (Julho/2007), R\$ 210.840,30 (Agosto/2007) e R\$ 251.345,72, (Setembro/2007).

Conforme consignado no Parecer DRF/CCI/SAORT Nº 034/2011, foram admitidos tão somente os itens vinculados aos centros de custo “Acidulação” (4011601), “Granulação” (4011602),

“Armazém” (4011604) e “Ensaque” (4011611).

(...)

Assim, considerando o disposto nos parágrafos 11, 19 e 20 do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018, anteriormente dispostos, o centro de custo “laboratório” (CIB 4011606) poderá ser admitido em tese para fins de geração de créditos das contribuições para o PIS/Pasep e COFINS apurados pelo regime não cumulativo.

(...)

Assim, considerando o disposto nos parágrafos 11, 49 e 53 do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018, anteriormente dispostos, o centro de custo “utilidades” (CIB 4011607) poderá ser admitido em tese para fins de geração de créditos das contribuições para o PIS/Pasep e COFINS apurados pelo regime não cumulativo.

Centro de Custo “expedição” (4011603).

Entre os itens “Peças de Reposição e manutenção” glosados no presente processo encontram-se aqueles vinculados ao centro de custo “expedição” (CIB 4011603).

Considerando o anteriormente disposto na seção “Serviços Utilizados como Insumos”, o centro de custo “expedição” (4011603) não poderá ser admitido para fins de geração de créditos das contribuições para o PIS/Pasep e COFINS apurados pelo regime não cumulativo.

Centros de Custo “manutenção” (4011608), “manutenção mecânica” (4011609) e “manutenção elétrica” (4011610).

Considerando o anteriormente disposto na seção “Serviços Utilizados como Insumos”, os centros de Custo “manutenção” (4011608), “manutenção mecânica” (4011609) e “manutenção elétrica” (4011610) poderão em tese ser admitidos para fins de geração de créditos das contribuições para o PIS/Pasep e COFINS apurados pelo regime não cumulativo.

Centro de Custo “administração” (4031304).

Entre os itens “Peças de Reposição e manutenção” glosados no presente processo encontram-se aqueles vinculados ao centro de custo “administração” (CIB 4011304).

Intimado a respeito mediante Termo de Intimação Fiscal nº 023/2020/Seort/Edicre, o contribuinte alegou que no citado centro de custo eram registrados diversos equipamentos que eram utilizados diretamente nas atividades de prevenção e combate ao incêndio. O Contribuinte também acrescentou tela de sistema informatizado na qual indicava equipamentos utilizados na área de acidulação, vinculado ao centro de custo (4031304), bem como fotos relacionadas ao centro de custo vide abaixo:

(...)

Assim, considerando os parágrafos 11, 49 e 52 do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018, disposto anteriormente, o centro de custo “administração” (4031304) poderá em tese ser admitido para fins de geração de créditos das contribuições para o PIS/Pasep e COFINS apurados pelo regime não cumulativo.

Centro de Custo “divisão industrial” (4011600).

Entre os itens “Peças de reposição e manutenção” glosados no presente processo encontram-se aqueles vinculados ao centro de custo “divisão industrial” (4011600).

Intimado a respeito mediante Termo de Intimação Fiscal nº 023/2020/Seort/Edicre, o contribuinte alegou que no citado centro de custo eram registrados diversos equipamentos que eram, por natureza e especificidade, aplicados diretamente no processo de acidulação. O contribuinte também acrescentou tela de sistema informatizado na qual indicava equipamentos utilizados na área de acidulação, vinculado ao centro de custo (4011600), vide abaixo:

(...)

Assim, considerando o disposto nos parágrafos 11, 19 e 20 do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018, anteriormente dispostos, o centro de

custo “divisão industrial” (4011600) poderá ser admitido em tese para fins de geração de créditos das contribuições para o PIS/Pasep e COFINS apurados pelo regime não cumulativo. Entretanto, mediante análise das tabelas das reservas de almoxarifado, vide fls. 255 a 264 (Julho/2007), 265 a 278 (Agosto/2007) e 279 a 295 (Setembro/2007) identificou-se itens não compatíveis a geração de crédito das contribuições. Registre-se que as reservas de almoxarifado foram utilizadas para ratear as aquisições das peças de reposição aos respectivos centros de custo conforme consignado no parecer DRF CCI/SAORT 034/2011.

É condição sine qua non para utilização das respectivas reservas de almoxarifado que elas apresentem nas suas tabelas itens que tenham relação com o processo de produção de bens e serviços, seja de forma direta (essencial ao processo produtivo), seja indireta (relevante ao processo produtivo.)

Portanto, serão admitidos para fins de rateio somente itens intrinsecamente compatíveis, ou seja, itens essenciais e relevantes ao processo produtivo e itens relativos a equipamentos de segurança, tais como luvas de segurança, protetor auricular/auditivo, botas de segurança, óculos de segurança, máscaras semi facial, filtros de gases, respirador semifacial, haja vista que itens de segurança seriam de uso geral/amplo e obrigatório.

Não serão admitidos diversos itens, tais como:

a) Ferramentas e acessórios, quais sejam, disco corte, bolsa de ferramentas, porta eletrodos, lâmina serra, lâmina estilete, disco desbastador, martelo borracha, ponta montada, espátulas, lanternas, trena de aço, brocas. Inclusive tais itens não se enquadram no conceito de insumo vide parágrafo 95 do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, de 17 de Dezembro de 2018.

b) Materiais de higiene para ambientes administrativos, quais sejam, papel higiênico (exceto para o centro de custo 4011606 Laboratório –CIB), sabão em pó, água sanitária, pano limpeza, desinfetante, cera inglesa, vassouras, esponjas, flanelas, saco plástico (exceto para o centro de custo 4011606 Laboratório –CIB), papel toalha, álcool etílico (exceto para o centro de custo 4011606 Laboratório –CIB), solução de ácido muriático (exceto para o centro de custo 4011606 Laboratório –CIB), acetona (exceto para o centro de custo 4011606 Laboratório –CIB), sabonete, desodorante, lustra móveis, desodorizador de vaso sanitário, rodo madeira, refil neutralizador, desodorizador de ambiente, trapo limpeza algodão, pasta cristal, forro desc. assento sanitário, balde plástico, detergente, etc.

c) Materiais diversos, quais sejam, formulários, trincha, lixas, baterias alcalinas, escova manual cabo madeira, calças de brim, pneu, cadeado, camisas de segurança manga comprida, cabo de madeira, calça profissional, copo plástico, rolo pintura, macacão, cumeeira, aparelho telefônico, lâmpada, envelopes, limpador de mãos, papel de filtro (exceto para o centro de custo 4011606 Laboratório –CIB), etiqueta, etc.

d) Itens não identificados, quais sejam, Y Item Eliminado – utilizar 52132, Y Item Eliminado– utilizar 51567, Y Item Eliminado – utilizar 51689, Y Item Eliminado – utilizar 51724, Y Item Cancelado – utilizar 52045, Y Item Eliminado – utilizar 102075, etc.

Assim, elaborou-se novas planilhas de reservas de almoxarifado considerando tão somente os itens não compatíveis para geração de crédito, vide tabelas anexas ao presente relatório de diligência.

Assim, já considerando os valores de base de cálculo anteriormente deferidos mediante PARECER DRF CCI 034/2011, serão revertidas as glosas efetuadas no âmbito de “Outras Operações com Direito a Crédito” nos valores correspondentes a R\$ 53.181,50 (Julho/2007), R\$ 95.285,06 (Agosto/2007) e R\$ 68.399,97 (Setembro/2007).

	VALOR DA CON (BASE DE CÁLCULO) (A)	% RATEIO ADMITIDO CONFORME PARECER DRF CCI 034/2011 (B)	VALOR DEFERIDO PA- RECER DRF CCI 034/2011 (BASE DE CÁLCULO) (A) X (B)	% RATEIO ADMITIDO CONFORME RELATÓ- RIO DE DILIGÊNCIA (C)	VALOR DEFERIDO DI- LIGÊNCIA FISCAL (BASE DE CÁLCULO) (A) X (D)	VALOR DO SALDO RESIDUAL (BASE DE CÁLCULO) [(A) X (D)] - [(A) X (B)]
JUL 2007	197.898,62	67,28	133.146,19	94,1531	186.327,69	53.181,50
AGO 2007	210.840,30	52,07	109.784,54	97,2630	205.069,60	95.285,06
SET 2007	251.345,72	68,23	171.493,18	95,4435	239.893,15	68.399,97

Considerando que o relatório de diligência reconheceu parte dos créditos de “peças de reposição e manutenção” e que o contribuinte se manifestou de forma genérica em sua manifestação final ao relatório fiscal de diligência, deve ser dado provimento parcial nos moldes do Relatório Fiscal de diligência de fls. 873.

- Centros de Custos Genéricos, demais insumos, bens e dispêndios sem discriminação;

Conforme determinação Art. 36 da Lei nº 9.784/1999, do Art. 16 do Decreto 70.235/72, Art 165 e seguintes do CTN e demais dispositivos que regulam o direito ao crédito fiscal, o ônus da prova é do contribuinte ao solicitar seu crédito.

A simples utilização de centros de custos não permite o aproveitamento dos créditos e, por esta razão, justamente por falta de comprovação, a fiscalização glosou créditos aproveitados sobre os dispêndios integrantes de determinados centros de custos.

Como apontado na decisão recorrida, o contribuinte alegou de forma genérica que determinados dispêndios poderiam gerar crédito simplesmente por integrarem determinados centros de custos, mas o contribuinte deixou de apresentar as devidas comprovações e informações necessárias para o reconhecimento da liquidez e certeza do crédito. Deixou de comprovar a essencialidade e relevância de determinados dispêndios para com a sua atividade econômica.

Neste caso em concreto a mera alegação não é suficiente.

Portanto, vota-se para que seja negado provimento ao Recurso Voluntário neste tópico.

- Conclusão.

Diante do exposto, vota-se para que seja DADO PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, para, observados os requisitos da lei, assegurar o direito de desconto dos créditos reconhecidos no Relatório Fiscal de diligência de fls. 873, bem como para reverter as glosas sobre os serviços de terceirização de mão-de-obra pagos a pessoas jurídicas domiciliadas no País para a realização das atividades de ensaue e qualidade.

É o voto.

(assinatura digital)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.