



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13558.902112/2016-18
ACÓRDÃO	3301-015.287 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ATLANTIC NICKEL MINERAÇÃO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

No regime da não cumulatividade, 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 sejam essenciais ou relevantes para produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ENERGIA ELÉTRICA.

O ICMS cobrado do fornecedor/geradora de energia elétrica na condição de responsável (substituto tributário) referente à operação de venda interestadual a consumidor final não integra o custo da energia adquirida para fins de cálculo de crédito da Cofins no regime de apuração não cumulativa.

CRÉDITOS. LOCAÇÃO DE CONTAINERS E EQUIPAMENTOS. POSSIBILIDADE.

A análise do direito ao crédito de PIS/COFINS sobre despesas de locação não deve se prender a uma distinção formal e restritiva entre "locação" (obrigação de dar) e "serviço" (obrigação de fazer). A interpretação deve ser finalística, pautando-se pela função econômica da despesa na cadeia produtiva do contribuinte.

FRETE DE INSUMO DESONERADO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE. SÚMULA CARF N° 188.

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para a COFINS não cumulativa, desde que tais serviços, registrados de forma

autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. CUSTO DE AQUISIÇÃO. VEÍCULOS.

A apropriação de créditos com base no valor de aquisição restringe-se a máquinas e equipamentos na legislação de regência, nela não se enquadrando despesas com veículos.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.

A diligência objetiva subsidiar a convicção do julgador e se restringe à elucidação de pontos duvidosos para o deslinde de questão controversa, mas não se justifica quando o fato possa ser demonstrado pela juntada de documentos.

ÔNUS DA PROVA. DIREITO CREDITÓRIO.

É atribuição do contribuinte a demonstração da efetiva existência do direito creditório pleiteado.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário e, na parte conhecida, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial para reconhecer o crédito sobre serviços geológicos, geotécnicos e planejamento de lavra para abertura da mina (unanimidade), sobre créditos de depreciação nos termos da IN SRF 162/98 dos equipamentos auxiliares para construção e limpeza das vias de acesso(unanimidade); sobre o crédito de depreciação de bens utilizados no processo de implantação do sistema operacional da mina – serviços de TI(unanimidade), para reconhecer o crédito sobre locação de containers e equipamentos, vencido o Conselheiro Márcio José Pinto Ribeiro que negava provimento quanto à locação. Vencido o Conselheiro Márcio José Pinto Ribeiro quanto à impossibilidade de realocação dos créditos de depreciação ordinária em contraposição à negativa do crédito de depreciação acelerada e as Conselheiras Rachel Freixo Chaves e Louise Lerina Fialho quanto à conversão em diligência. Designada a Conselheira Keli Campos de Lima para redigir o voto vencedor quanto ao crédito sobre locação de containers e equipamentos, quanto à impossibilidade de realocação dos créditos de depreciação ordinária em contraposição à negativa do crédito de depreciação acelerada. .

Assinado Digitalmente

Márcio José Pinto Ribeiro – Relator

Assinado Digitalmente

Keli Campos de Lima – Redatora designada

Assinado Digitalmente

Paulo Guilherme Deroulede – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcio Jose Pinto Ribeiro, Keli Campos de Lima, Rachel Freixo Chaves, Louise Lerina Fialho (substituto[a] integral), Rodrigo Kendi Hiramuki, Paulo Guilherme Deroulede(Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, sendo que o pedido apresentado pelo contribuinte é referente a de Ressarcimento/Compensação PIS.

Os Fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na sua ementa estão sumariados os fundamentos da decisão, detalhados no voto que julgou improcedente a manifestação de inconformidade.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório do acórdão recorrido, cujos excerto(s) a seguir transcrevo:

Inicialmente, esclareça-se que, durante o procedimento fiscal instaurado a partir do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal nº 05.1.05.00-2016-00078-6, foram analisados 32 Pedidos de Ressarcimento/Compensação decorrentes de supostos pagamentos a maior e/ou indevidos relativos à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins e Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, compreendidos no período do 2º trimestre de 2010 ao 3º trimestre de 2012.

2. A autoridade fiscal decidiu pela glosa de parte dos créditos e consequente reconhecimento parcial do direito creditório pretendido na maioria dos processos, ensejando a emissão de despachos decisórios, constantes de 32 processos administrativos, relacionados em anexo.

3. O presente processo trata da manifestação de inconformidade contra o despacho decisório emitido em face do PER/DCOMP nº 16703.23303.201213.1.5.10-1252, onde pleiteia o direito creditório relativo à Contribuição para o PIS Mercado Interno, referente ao 3º trimestre de 2010.

4. No Termo de Verificação Fiscal - TVF, a autoridade fiscal descreve os procedimentos adotados no curso da auditoria e os fatos que deram origem às glosas de créditos de PIS e Cofins, relatando que:

(...)

IV. Da análise das memórias de cálculos e planilhas apresentadas pela fiscalizada, apontamos, a seguir, os itens que ensejaram a glosa dos créditos de PIS/Pasep e da Cofins, por não se enquadrarem no conceito de insumos e/ou nem estarem previstos expressamente na legislação de regência. Os itens que ensejaram a glosa dos créditos de PIS/pasep e da COFINS estão relacionados em planilha e constam do **ANEXO III** ao presente Termo.

1. Combustíveis e Lubrificantes
2. Materiais, Partes e Peças de Reposição
3. Materiais de reposição relacionados à tubulação e materiais utilizados na estrutura contra incêndios da mina
4. Materiais genéricos
5. Materiais para análises químicas
6. Bens adquiridos de Pessoa Jurídica domiciliada no exterior vinculada a receita de exportação

(...)

VII. Os itens aqui relatados dizem respeito aos códigos da análise detalhada constante também no **ANEXO III** do TVF. Vejamos a seguir os dispêndios não considerados pela fiscalização como geradores de direito aos créditos das contribuições não cumulativas.

1. Serviço de Manutenção relacionados a equipamentos de transporte e carregamento, Manutenção/recauchutagem de Pneu de transporte e carregamento, Serviços de reforma de Pneu fora de Estrada, Sistema de Operação de Transportes e Carregamento
2. Serviço de Manutenção em Equipamentos de Laboratório de Amostragem e Equipamentos de Combate a Incêndio na Mina
3. Serviço de Consultoria Técnica Industrial
4. Serviço de Limpeza e Manutenção, Análise e Monitoramento
5. Serviços Topográficos, Análises Químicas, Serviços de projetos e Consultoria
6. Demais Serviços

Energia Elétrica

(...)

X. Na tabela constante no **ANEXO V** estão relacionados os documentos fiscais representativos das aquisições de energia elétrica pela fiscalizada junto aos seus principais fornecedores: Tradener LTDA e NC Energia S.A. A base de cálculo dos créditos de PIS e Cofins relativa a essas aquisições foi recalculada para excluir a parcela correspondente ao ICMS-SUBSTITUIÇÃO.

Créditos sobre Aluguéis de Prédios, Máquinas e Equipamentos, Pagos a Pessoa Jurídica, Utilizados na Atividade da Empresa

XI. Informa-se que para alguns períodos de apuração os valores de aluguéis de máquinas e equipamentos foram apresentados incorretamente na planilha com a rubrica de serviços, porém na DACON/EFD, em alguns casos, a segregação não foi mantida. Nestes casos, os valores reconhecidos com base nas informações apresentadas foram computados no demonstrativo de crédito juntamente com os gastos de "Aquisição de serviços utilizados como insumo" tendo em vista que foram assim apresentados pelo contribuinte na resposta ao Termo de Início de Procedimento Fiscal. Tais dados encontram-se detalhados no **ANEXO III**. Houve glosa relativa aos seguintes itens:

1. Aluguel de Veículos
2. Aluguel de Prédios Locados de Pessoas Jurídicas

Armazenagem de Mercadoria e Frete na Operação de Venda

(...)

XIII. Na análise das planilhas, quando foi possível identificar que os fretes referiam-se a insumos, o valor requerido foi considerado na planilha de demonstrativo de crédito juntamente com bens utilizados como insumos. Os resultados encontram-se detalhados na planilha **ANEXO VI** do TVF. Houve glosa relativa aos seguintes itens:

1. Despesas de Frete
2. Frete de Produtos Não Identificados
3. Frete de matéria-prima adquirida de Pessoa Jurídica domiciliada no exterior vinculado à receita de exportação
4. Despesas com Armazenagem na Operação de Venda

Encargos de Depreciação sobre Bens do Ativo Imobilizado

(...)

XVI. Os Itens aqui analisados encontram-se detalhados nas planilhas apresentadas nos **ANEXOS VII.a - para os créditos apurados com base nos encargos de depreciação; VII.b - para os créditos apurados com base no custo de aquisição**

com apropriação em 48 meses e; VII.c - para os créditos apurados com base no custo de aquisição com apropriação em 24 meses do TVF.

1. Sobre créditos apurados com base nos Encargos de Depreciação – “serviços geológicos, geotécnicos e planejamento de lavra para abertura da mina”, “processo de demolição e adequação do terreno para instalação da planta de beneficiamento de minério” e o “Serviço de mão-de-obra aplicada na obra”
2. Sobre créditos apurados com base no Custo de Aquisição ou Construção
3. Equipamentos auxiliares para construção e limpeza das vias de acesso e o frete correspondente
4. Utilizados no processo de implantação do sistema operacional de mina
5. Serviços de consultoria, assessoria, mão de obra, reembolso e comissionamento e supervisão e controle
6. Utilizado no processo de construção/adequação do almoxarifado de peças para planta de beneficiamento e mina
7. Bens do ativo imobilizado adquiridos de Pessoa Jurídica domiciliada no exterior vinculados à receita de exportação
8. Serviços de frete de bens do ativo imobilizado
9. Edificações
10. NCM Incompatível
- 11-. Serviço Incompatível
- (...)

Indissociabilidade do Gastos com Transporte e Movimentação do Estéril em Relação ao Processo Produtivo

(...)

A 4ª Turma da DRJ/SDR, mediante o Acórdão 15-049.755, deu parcial provimento à manifestação de inconformidade conforme o dispositivo:

Acordam os membros da 4ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, considerar procedente em parte a manifestação de inconformidade, reconhecer em parte o direito creditório e determinar a homologação até o limite do crédito reconhecido, nos termos do relatório e voto, que passam a integrar o presente julgado.

Cientificada do acórdão recorrido de fls. 523/578 em 11/05/2020 conforme termo de ciência de fls. 603 a recorrente interpôs Recurso Voluntário de fls. 607/683 em 29/06/2020 conforme solicitação de juntada de fls. 604, reiterando argumentos da manifestação de inconformidade e aduzindo em síntese, que:

(...)

I - TEMPESTIVIDADE

A ciência do Acórdão ocorreu através da abertura de mensagem disponível na Caixa Postal de seu DTE, no dia 11/05/2020 (segunda-feira).

Considerando a regra de contagem em dias corridos, prevista no § 2º, do art. 66 da Lei n. 9.874/1999³, bem como a suspensão dos prazos administrativos do dia 23 de março até o dia 29 de maio de 2020, estabelecida pela Portaria RFB nº 543, de 20 de março (publicada em 23 de março de 2020) e pelas Portarias CARF nº 8.112, de 20 de março de 2020 e nº 10.199, de 20 de abril de 2020, devido à pandemia relativa ao Coronavírus - Covid-19, tem-se que o prazo de 30 dias (trinta) dias para interposição do presente recurso iniciou-se em 01/06/2020, findando-se no dia 30/06/2020 (terça feira).

II – CONTEXTUALIZAÇÃO FÁTICA

A Recorrente é uma empresa sediada no Município de Itagibá/BA, que tem como objeto social a exploração do minério de níquel, envolvendo a sua extração, beneficiamento e comercialização.

A empresa sujeita-se ao recolhimento das contribuições ao PIS e à COFINS, as quais são apuradas pela Recorrente sob a sistemática não-cumulativa, o que lhe garante a apropriação de créditos sobre aquisições de insumos e demais bens e serviços necessários à consecução de suas atividades.

(...)

Os créditos de PIS e COFINS relativos ao período do 2º trimestre de 2010 ao 3º trimestre de 2012, passíveis de ressarcimento, foram objeto de Pedidos de Ressarcimento (PER's) relacionados abaixo, formalizados pela Recorrente por meio do programa PER/DCOMP da Receita Federal:

(...)

Contudo, em que pese os fundamentos apresentados pela r. Delegacia de Julgamento de Salvador, a manutenção parcial das glosas dos créditos não merece prosperar, motivo pelo qual a ora Recorrente interpõe o presente Recurso Voluntário em face do acórdão da DRJ/SDR, conforme razões de fato e direito que seguem.

III – DAS GLOSAS A SEREM CANCELADAS PELO CARF

III.1 – AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS EM MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS DA PRODUÇÃO CUJA DESCRIÇÃO FOI CONSIDERADA GENÉRICA

(...)

Dessa forma, tendo em vista que o acórdão recorrido manteve integralmente a referida glosa, em razão de a Recorrente não ter comprovado a utilização dos serviços e bens adquiridos, **a Recorrente anexa ao presente recurso todas as NF's de aquisição (Doc. 01)**, nas quais consta expressamente os produtos adquiridos e serviços contratados, de forma a comprovar que todas as aquisições são

essenciais e relacionadas a bens e serviços que efetivamente são empregados em seu processo produtivo, motivo pelo qual é devido o direito a crédito em favor da Recorrente.

Destaca-se que as glosas são relacionadas aos seguintes fornecedores/prestadores: (i) Alfa Refrigeração de Serviços Elétricos Ltda.; (ii) Arc. Ar Comprimido Ltda.; (iii) Cestari Industrial Comercial S.A., (iv) Franzen Importação Exportação e Comércio Ltda., (v) Irmaos Baiao & Cia Ltda. e (vi) Semep Serviços Especializados em Maq. Equip. e Peças Ltda.

Apenas a título de exemplo, seguem, abaixo, algumas NF's que demonstram que os serviços/produtos adquiridos das referidas empresas são efetivamente empregados em máquinas e equipamentos que são essenciais ao processo produtivo da Recorrente, conforme segue:

- **Semep Ltda.**– Aquisição de kit de reparo do cilindro de acionamento da caçamba de escavadeira utilizada na movimentação do minério:

(...)

- **Irmaos Baiao & Cia Ltda.** – Contratação de serviço e aquisição de peças de reposição utilizadas na reforma de máquina de solda Bambozzi, equipamento constantemente utilizado pela Recorrente na manutenção dos veículos e máquinas que são utilizados no processo de mineração e beneficiamento do minério, os quais costumam sofrer desgaste e corrosão causados por fluidos utilizados no processamento do minério ou pela própria ação ambiental:

(...)

- **Arc. Ar Comprimido Ltda.** – Aquisição de talha catraca, equipamento utilizado pela Recorrente nas operações de deslocamento e suspensão de cargas com a utilização de guindastes manuais e motorizados, os quais são utilizados na movimentação do minério de níquel e de equipamentos de grande porte:

(...)

Assim, resta devidamente evidenciado pelos DANFE's anexos ao presente recurso, que todos os serviços e bens adquiridos são utilizados diretamente no processo produtivo ou, ainda, na manutenção de máquinas e equipamentos utilizados na produção da Recorrente, motivo pelo qual deve ser reconhecido o seu direito ao crédito das contribuições sobre os custos incorridos, até mesmo em respeito ao princípio da verdade material, que será melhor detalhado em tópico posterior.

III.2 – SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DO SISTEMA DE COMBATE A INCÊNDIO DA MINA - CARACTERIZADOS EQUIVOCADAMENTE COMO "DE CONSULTORIA TÉCNICA INDUSTRIAL"

(...)

Em sua Manifestação de Inconformidade, a Recorrente demonstrou que os serviços cujos créditos foram glosados, na realidade, referem-se a "inspeção,

manutenção preventiva e corretiva de sistemas (...), manual e automático, de supressão de incêndio por pó químico seco ABC, em equipamentos móveis e semimóveis da mina”. Tratam-se, portanto, de serviços de manutenção do sistema de supressão de incêndios da mina da Mirabela, cuja essencialidade às atividades da empresa foi devidamente demonstrada pela Recorrente em sua defesa.

(...)

Diante disso, visando à comprovação do seu direito aos créditos de PIS e COFINS respectivos, **a Recorrente anexa ao presente recurso todas as NF’s relacionadas aos serviços contratados (Doc. 02)**, comprovando, de forma inequívoca, que todos os serviços prestados pela Semon Ltda. efetivamente são relacionados à inspeção, manutenção e correção de sistemas de combate a incêndio, motivo pelo qual deve ser reconhecido o direito a crédito da Recorrente.

Destaca-se, apenas como exemplo, as duas NF’s que seguem abaixo, as quais demonstram a aplicação dos serviços prestados, conforme segue:

(...)

Assim, resta evidenciado pelas NF’s anexas ao presente recurso, que todos os serviços contratados relacionam-se à inspeção, manutenção e correção de sistemas de combate a incêndio, os quais são indispensáveis ao processo produtivo da Recorrente, de forma que deve ser reconhecido o direito a crédito das contribuições sobre as referidas despesas.

Com efeito, cabe mencionar que o sistema de combate a incêndio decorre de uma exigência legal, pelo disposto na NR nº 22⁴ (aprovada pela Portaria 3.214, de 1978 do TEM – Ministério do Trabalho), que regulamenta o art. 200, III da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, e, diante dessa imposição, atende ao critério de relevância necessário para a caracterização do conceito de insumo. Desse modo, os materiais utilizados contra incêndio na mina efetivamente geram direito ao crédito de PIS e COFINS respectivos.

(...)

Pelo exposto, restando devidamente comprovado, através das NF’s ora juntadas ao processo, que os serviços contratados relacionam-se à inspeção, manutenção e correção de sistemas de combate a incêndio, os quais são relevantes ao processo produtivo da Recorrente e decorrentes de imposição legal, deve ser reconhecido o direito ao crédito das contribuições sobre a contratação dos referidos serviços, até mesmo em respeito ao princípio da verdade material, que será melhor detalhado adiante.

III.3 – MATERIAIS E SERVIÇOS DE LIMPEZA, MANUTENÇÃO, ANÁLISE E MONITORAMENTO DO PROCESSO PRODUTIVO

(...)

Com relação aos serviços prestados pela empresa **Technoblast Serviços de Detonação e Sismografia Ltda.**, o acórdão recorrido manteve a glosa, sob o argumento de que “a nota fiscal da TECHNOBLAST anexada pela contribuinte não faz parte da relação de três notas fiscais glosadas no período de 2010 a 2012”.

A este respeito, a Recorrente confirma que pelo grande volume de documentos juntados ao processo quando da apresentação de sua defesa, por um equívoco, acabou anexando nota fiscal do referido prestador, porém relacionada a período diverso.

No entanto, sem prejuízo, **a Recorrente anexa ao presente recurso, a título de exemplo, a NF nº 0760 (Doc. 03)**, emitida no presente período, a qual relaciona-se à contratação de serviço de calibração de sismógrafo, aparelho essencial na operação da mina da Recorrente, pois detecta, amplia e registra as vibrações da terra, sejam elas provocadas por processos naturais ou pelas máquinas de extração, de forma que resta claro que tal serviço é essencial e diretamente empregado na produção da Mirabela, motivo pelo qual é devido o direito a crédito em favor da Recorrente.

(...)

No que diz respeito aos serviços prestados pela empresa **Fluid Indústria e Comércio Hidráulico Ltda.**, o acórdão recorrido manteve a glosa, sob o mesmo argumento de que “a contribuinte apresentou uma nota fiscal que não corresponde às glosas”.

De qualquer forma, apesar do equívoco, **a Recorrente anexa ao presente recurso, a título de exemplo, a NF nº 599 (Doc. 03)**, emitida no presente período, a qual relaciona-se à contratação de serviço de locação de equipamento para tratamento de óleo lubrificante utilizado nas máquinas e equipamentos da planta de beneficiamento de minério, os quais são essenciais para eliminar partículas sólidas prejudiciais à lubrificação, de forma a garantir que as máquinas utilizadas na produção não sejam degradadas prematuramente e, conseqüentemente, o óleo lubrificante possa ser recuperado, motivo pelo qual é devido o direito a crédito em favor da Recorrente.

(...)

Portanto, quanto aos serviços prestados pelos fornecedores **Technoblast Serviços de Detonação e Sismografia Ltda. e Fluid Indústria e Comércio Hidráulico Ltda.**, cabe mencionar que o próprio acórdão recorrido já reconheceu que são serviços “relacionados a equipamentos do processo produtivo”, razão pela qual não há dúvidas de que as glosas relacionadas a tais prestadores merecem ser revertidas.

(...)

No que diz respeito aos serviços prestados pela empresa **Hidropig Indústria Comércio e Prest. Serv. Ltda.**, o acórdão recorrido manteve a glosa sob o argumento de que “a empresa HIDROPIG não vende peças de reposição de

tubulação e sim peças para o sistema de limpeza e inspeção de tubulações; nesse contexto, não se admitem suas notas fiscais como insumos, uma vez que não fazem parte do processo produtivo”.

De fato, conforme verifica-se pela **NF nº 233 (Doc. 03)**, o serviço prestado pela **Hidropig** foi de “limpeza interna em tubulação de aço de carbono”, a qual é necessária para garantir a qualidade da operação, pois os tubos industriais transportam grandes quantidades de óleos, lubrificantes, líquidos, gases e produtos corrosivos, os quais, com o passar do tempo, vão se acumulando no interior dos tubos, o que demanda uma higienização frequente por parte da Recorrente:

(...)

De igual forma, o acórdão recorrido manteve a glosa sobre os serviços prestados pela **SEMEP**, sob o argumento de que “não há referência à limpeza de máquinas e equipamentos e sim diversas áreas da unidade (...) os diversos serviços de limpeza (...) não se adequam aos critérios definidos pelo Parecer Normativo COSIT nº 5, de 2018”.

Sem razão o acórdão recorrido neste ponto.

Isso porque, conforme pode-se verificar de **todas as NF’s relacionadas aos serviços prestados pela SEMEP (Doc. 03)**, os serviços referem-se à locação de caminhões pipa e equipamentos com tanques de lubrificantes, os quais são utilizados no serviço de limpeza realizado pela prestadora através do método de aspersão (procedimento de limpeza através do borrifamento de água e produtos com o aspersório) em máquinas, equipamentos e áreas da produção da Recorrente, conforme notas fiscais que seguem abaixo, apenas a título de exemplo:

(...)

Há que se ressaltar, ainda, que os **gastos com limpeza também são incorridos por imposição da legislação trabalhista**, o que evidencia ainda mais a essencialidade dos custos incorridos para o regular desenvolvimento das atividades da empresa.

A obrigação decorre do art. 200, III da Consolidação das Leis do Trabalho CLT, regulamentado pela RN nº225, Itens 22.17.3 e 22.17.5 (aprovada pela Portaria 3.214/78 do MTE - Ministério do Trabalho), como segue:

(...)

Como visto, a legislação trabalhista determina expressamente que “em toda mina **deve estar disponível água em condições de uso, com o propósito de controle da geração de poeiras nos postos de trabalho**, onde rocha ou minério estiver sendo perfurado, cortado, detonado, carregado, descarregado ou transportado”.

Portanto, os gastos incorridos com a locação de caminhões e contratação de serviços de limpeza dos prestadores **Hidropig e SEMEP** são essenciais para a manutenção da operação de extração e beneficiamento de minério, motivo pelo

qual os custos incorridos com tais dispêndios geram o direito a crédito em favor da Recorrente.

(...)

Assim, resta devidamente evidenciado pelas notas fiscais anexas ao presente recurso, que todos os serviços e bens adquiridos são utilizados diretamente no processo produtivo ou, ainda, na limpeza e higienização de máquinas e equipamentos utilizados na produção da Recorrente, motivo pelo qual deve ser reconhecido o seu direito ao crédito das contribuições sobre os custos incorridos.

III.4 – SERVIÇOS TOPOGRÁFICOS, ANÁLISES QUÍMICAS, SERVIÇOS DE PROJETOS E CONSULTORIA

Primeiramente, cumpre esclarecer que a DRF, inicialmente, glosou os créditos apurados pela Recorrente em relação aos serviços em questão sob o entendimento de que **“são aplicados em etapas anteriores e/ou posteriores do processo produtivo**, logo, não são aplicados durante o processo de produção do minério de níquel”.

(...)

Pois bem. Conforme se verifica, o r. acórdão recorrido manteve as glosas por fundamento completamente diverso daquele que as ensejou, constante do Despacho Decisório outrora emitido, o que caracteriza flagrante alteração do critério jurídico adotado pela Fiscalização, o que não se pode permitir em respeito ao disposto nos arts. 146 e 149 do CTN.

Ora, o fato de todos os serviços glosados referirem-se à fase de pesquisa, projetos, estudos de viabilidade e análises químicas e geológicas, bem como o fato desses dispêndios serem indispensáveis ao processo produtivo da Recorrente restou devidamente demonstrado ao longo do processo de fiscalização, sendo incontroverso nos presentes autos. A glosa realizada pela DRF/Itabuna se deu tão somente pelo fato desses gastos terem sido **“aplicados em etapas anteriores e/ou posteriores do processo produtivo”**.

Com efeito, em momento algum foi questionado no Relatório Fiscal anexo ao despacho decisório se “o gasto com pesquisa teria resultado em empreendimento que venha a produzir bens destinados a venda”. Até mesmo porque é óbvio, no presente caso, que os gastos da Recorrente com esses serviços topográficos, de pesquisa, projetos, estudos de viabilidade e análises químicas e geológicas, são justamente o que torna possível o exercício da atividade da Recorrente de exploração do minério de níquel, até mesmo por se tratar de **exigências legais prévias à autorização** para o aproveitamento das jazidas minerais. Esse fato foi devidamente comprovado ao longo do procedimento de fiscalização (tanto que não foi questionado pelo Despacho Decisório), bem como por meio da Manifestação de Inconformidade apresentada.

(...)

Com efeito, a fase de pesquisa, projetos, estudos de viabilidade e análises químicas e geológicas corresponde à atividade inerente e indispensável ao processo produtivo da Recorrente. São, inclusive, **exigências legais prévias à autorização para efetivo aproveitamento das jazidas minerais**.

Confira-se, sobre o assunto, o que dispõem as Normas Reguladoras de Mineração – NRM, editadas pelo Departamento Nacional de Produção Mineral – DNPM (autarquia federal vinculada ao Ministério de Minas e Energia)⁶:

(...)

Além disso, cabe destacar que **a pesquisa é um requisito indispensável e necessário** ao aproveitamento das jazidas minerais, tanto por questões técnicas com por exigência legal. É o que confirma pelo Código de Mineração (Decreto nº 62.934/68):

(...)

No mesmo sentido, veja-se o Código de Minas (Decreto-Lei nº 227, de 28/02/1967):

(...)

Dessa forma, é de todo evidente que os custos incorridos pela Recorrente com o pagamento dos referidos serviços correspondem a verdadeiros insumos da empresa, sendo indispensáveis, técnica e legalmente, para o cumprimento de exigências ambientais impostas pelo Poder Público e aproveitamento das jazidas minerais e sem os quais seria inviável o processo produtivo da Recorrente, razão pela qual as glosas merecem ser revertidas.

III.4.1 - SERVIÇO DE MONTAGEM DE EQUIPAMENTOS – BRASTORNO - NOTA 2011/93

(...)

Nesse ponto, importante esclarecer que, ao contrário do entendimento esposado pelo r. acórdão recorrido, essa despesa gera direito ao crédito de PIS e COFINS por se caracterizar como verdadeiro insumo da atividade da Recorrente. Isso porque trata-se de serviço relacionado à montagem de máquinas da Mirabela, utilizadas em seu processo produtivo, sendo evidente o direito da Recorrente aos créditos de PIS/COFINS correlatos.

Apenas subsidiariamente, caso não fosse entendido que essa despesa se enquadraria no conceito de insumo, o que se admite apenas por argumentar, é que a Recorrente requereu que fosse reconhecido, o referido serviço de montagem, como integrante do ativo imobilizado da área produtiva, posto que o serviço de montagem integra o custo de aquisição do bem, o que inclusive, foi expressamente reconhecido pelo acórdão recorrido. Diante disso é autorizada a tomada do crédito em 07 (sete) meses, nos termos da Lei nº 11.744/2008 (e sua modificação pela Lei nº 12.546/2011):

(...)

Ante o exposto, evidente que deve ser reformado o r. acórdão em relação a esse ponto, para que seja devidamente revertida a glosa relativa ao serviço de montagem de equipamentos da Mirabela, prestados pela Brastorno Ltda. (NF nº 2011/93), quer seja para reconhecer o direito ao crédito das contribuições em razão do referido serviço tratar-se de verdadeiro insumo de sua atividade produtiva, ou, ainda, pelo fato do referido serviço ser reconhecido como integrante do ativo imobilizado da área produtiva.

(...)

III.5 – DEMAIS SERVIÇOS

(...)

Em sede de Manifestação de Inconformidade, a Recorrente demonstrou que dentre a lista dos itens cujos créditos foram indeferidos, é possível identificar alguns lançamentos de serviços de manutenção em equipamentos, os quais permitem a tomada de crédito:

(...)

Diante disso, visando à comprovação de que esses itens efetivamente referem-se a serviços de manutenção de máquinas e equipamentos que estão diretamente relacionados ao seu processo produtivo, a Recorrente junta ao presente recurso as Notas Fiscais relativas a esses serviços (DOC. 04) e requer sejam devidamente considerados os créditos respectivos, em respeito ao princípio da verdade material.

Com efeito, conforme se verifica, os referidos serviços referem-se a recuperação e confecção de pinos e buchas utilizados nas esteiras que compõe a linha de produção da Recorrente, serviços de manutenção das empilhadeiras, serviço de manutenção do sistema de alarme de incêndio (que, conforme restou demonstrado, é considerado insumo da atividade produtiva da Recorrente em razão de imposição legal), serviço de engenharia para avaliação de mineral e serviço de manutenção e calibração de balanças para pesagem de minério, que devem ocorrer de maneira periódica para não comprometer o processo produtivo da Recorrente.

(...)

III.6 – ENERGIA ELÉTRICA – APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO SOBRE VALOR CHEIO DA NOTA, INCLUINDO ICMS SUBSTITUIÇÃO

(...)

Assim, no Método Subtrativo Indireto adotado pelas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, não há qualquer vinculação com o montante recolhido na etapa anterior com o valor do crédito fiscal do adquirente, sendo que a vedação ao

crédito (no todo) ocorre apenas se os bens adquiridos não estiverem sujeitos ao pagamento de PIS/COFINS.

Enfim, o que importa é que a operação seja tributada. E, sendo o caso, o adquirente deve aplicar a sua alíquota de PIS/COFINS sobre o valor da entrada do bem, ou seja, o seu custo de aquisição.

No caso, o valor do ICMS-ST recolhido pelo fornecedor de energia elétrica é embutido no preço cobrado da Recorrente, revelando-se verdadeiro custo de aquisição deste produto. Isto é, para adquirir a energia elétrica consumida em seu processo produtivo, a empresa necessita arcar com o custo do imposto.

Esse entendimento já foi, inclusive, reconhecido pelo Superior Tribunal de Justiça. Confira-se:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 1973. APLICABILIDADE. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. **NÃO CUMULATIVIDADE. ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA (ICMS-ST)**. AQUISIÇÃO DE BENS PARA REVENDA POR EMPRESA SUBSTITUÍDA. BASE DE CÁLCULO DO CRÉDITO. INCLUSÃO DO VALOR DO IMPOSTO ESTADUAL. LEGALIDADE. CREDITAMENTO QUE INDEPENDE DA TRIBUTAÇÃO NA ETAPA ANTERIOR. CUSTO DE AQUISIÇÃO CONFIGURADO.

(...)

III - Sendo o fato gerador da substituição tributária prévio e definitivo, o direito ao crédito do substituído decorre, a rigor, da repercussão econômica do ônus gerado pelo recolhimento antecipado do ICMS-ST atribuído ao substituto, compondo, desse modo, o custo de aquisição da mercadoria adquirida pelo revendedor.

(...)

V - Recurso especial provido.

(REsp 1428247/RS, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, Rel. p/ Acórdão Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/10/2019, DJe 29/10/2019)

Desta feita, tendo a Recorrente suportado o ônus da parcela referente ao imposto, é inequívoca a sua inclusão na base de crédito das contribuições, sob pena de violação ao disposto no art. 3º, III, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

III.7 – ALUGUEL DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS

(...)

No entanto, em que pese a argumentação utilizada pela DRJ/SDR, essa glosa não merece ser mantida. Isso porque, apesar de a Recorrente ter esclarecido a utilização de cada um dos itens glosados, tendo, inclusive, juntado fotos de cada item, a DRJ/SDR manteve parcialmente a referida glosa apenas por entender que

os itens seriam enquadrados na categoria de “veículos”. Veja-se trechos do Acórdão Recorrido:

(...)

As glosas mantidas, contudo, não merecem prosperar, pois os itens glosados são relacionados à locação de: (a) caminhão Munk, para coleta de resíduos; (b) caminhão comboio e lubrificante para abastecimento e lubrificação dos equipamentos pesados no interior da mina; (c) caminhão pipa para contenção de poeira e resíduos na operação de lavra; (d) caminhão truck para manutenção industrial na planta de beneficiamento e (e) caminhões e escavadeiras utilizadas na etapa da mina.

Portanto, diferentemente do entendimento adotado pelo acórdão recorrido, os itens glosados não se referem a meros veículos utilizados pela empresa, mas, em verdade, referem-se a máquinas e equipamentos essenciais, os quais são utilizados no processo produtivo da Recorrente, razão pela qual não guardam nenhuma relação com a simples locação de veículos automotores, em razão do seu emprego e da utilização.

(...)

A este respeito, cabe referir que este e. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já se posicionou no sentido de reconhecer o creditamento sobre despesas de locação de tratores, empilhadeiras e demais máquinas, em razão do contexto em que tais máquinas são utilizadas, conforme fundamentação que segue:

CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. PRODUÇÃO DE AÇÚCAR E ÁLCOOL. LOCAÇÃO DE TRATORES. POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

É possível o creditamento com os valores pagos a título de locação de tratores, haja vista que, **levando em consideração a atividade empresarial da Recorrente** (produção de açúcar e álcool), o trator **deve ser qualificado como máquina empregada na atividade da empresa** (fase agrícola), nos termos do inciso IV do art. 3º das leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

(...)

(CARF – Acórdão nº 3402003.041 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária / 3ª Seção – Julgamento em 27/04/2016 - PAF nº 16004.720550/201371)

(...)

Portanto, resta devidamente demonstrado que a glosa merece ser revertida, neste ponto, em razão de as despesas serem relacionadas à locação de máquinas e equipamentos, as quais geram o direito a crédito por força do inc. IV, do art. 3º das Leis n. 10.637, de 2002 e n. 10.833, de 2003.

(...)

Dessa forma, em qualquer caso, é de todo evidente que os pagamentos feitos pela Recorrente aos locadores são necessários, indispensáveis e ligados ao seu

processo produtivo, razão pela qual as glosas merecem ser revertidas, devendo ser reconhecido o direito creditório da Recorrente.

III. 8 – DIREITO AO CRÉDITO SOBRE DESPESAS COM FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS NO MERCADO INTERNO

(...)

As glosas mantidas são relacionadas a fretes incorridos na aquisição de insumos que não são passíveis de creditamento e, ainda, em alguns casos, em razão de não ter sido possível identificar o insumo adquirido.

No entanto, em que pese a argumentação utilizada pela DRJ/SDR, essa glosa não merece ser mantida.

Isso porque, ao contrário do que afirmado no acórdão ora recorrido, a despesa com frete pago na aquisição de insumos possui natureza diversa, formalizada por meio de nota fiscal própria, **cuja operação suporta a incidência integral do PIS e da COFINS**. Ou seja, o frete é contratado de pessoa jurídica distinta daquela que vendeu o insumo, sendo que o valor recebido em contrapartida pela prestação do serviço será incluído na base de cálculo do PIS e da COFINS devido pelo transportador e, portanto, tributado.

(...)

Isso porque, conforme restou demonstrado na Manifestação de Inconformidade, ainda que não tenha sido possível realizar a identificação de alguns insumos, essa verificação sequer é necessária no presente caso já que se tratam de duas despesas autônomas (frete e insumo) em todos os aspectos. Ou seja, não há qualquer relevância na classificação fiscal conferida ao produto transportado, para que seja reconhecido o direito da Recorrente ao crédito relativo aos fretes, posto que, repita se, o frete na aquisição de insumos se caracteriza como um dispêndio autônomo e, inclusive, que é tributado de forma individual, sendo inequívoco o direito ao crédito de PIS e COFINS respectivo.

Por todos esses motivos e, tendo em vista que o encargo com o frete revela-se como uma despesa necessária e essencial para processo produtivo da empresa, o crédito correlato – básico – haverá de ser reconhecido à Recorrente, devendo ser revertidas as glosas mantidas pela DRJ/SDR com relação ao frete.

III. 9 – DIREITO AO CRÉDITO SOBRE DESPESAS COM FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS NO MERCADO EXTERNO

(...)

Cabe esclarecer que a fundamentação utilizada para a manutenção da glosa sobre o frete interno de produto importado é a mesma do frete de produto adquirido no mercado interno, razão pela qual se aplicam a esta glosa todos os mesmos argumentos de defesa já aduzidos e devidamente expostos no tópico anterior (**Tópico III.8**) do presente recurso.

(...)

Caso se entenda, contudo, que seria necessária a apresentação de mais algum documento/esclarecimento específico, que eventualmente não tenha sido juntado, para comprovação dos créditos relativos a determinado item, a Recorrente requer seja o feito baixado em diligência, de forma a possibilitar a comprovação do direito ao creditamento respectivo.

III. 10 – DESPESAS COM ARMAZENAGEM NA OPERAÇÃO DE VENDA – ALEGAÇÃO DE IMPOSSIBILIDADE DE IDENTIFICAÇÃO DO PRODUTO

(...)

No entanto, o acórdão recorrido desconsidera que a Lei nº 10.833/2003 possui previsão expressa para tomada de créditos sobre a **armazenagem e frete na operação de venda**:

(...)

Contudo, o erro de interpretação é ainda mais nítido quando se aplica o mesmo raciocínio (vinculação ao insumo) para a **armazenagem de produtos destinados à venda**. Nessa hipótese, naturalmente, não se aplica o argumento invocado pela Fiscalização de “custo de aquisição” dos produtos.

A armazenagem ora tratada, quando assumida pela Mirabela, corresponde a uma **despesa de venda**, cujo direito ao crédito é assegurado expressamente pelos art. 3º, IX e 15, II da Lei nº 10.833/2003, não havendo quaisquer ressalvas ou condicionantes atinentes ao tipo de produto armazenado.

Ademais, **não há qualquer sentido ou propósito em se investigar qual o produto armazenado para a venda, na medida em que a Mirabela somente produz um único bem: o minério de Níquel.**

Pelo exposto, devem ser reconhecidos os créditos glosados pelo Fisco relativos a **armazenagem de produtos na operação de venda**.

III. 11 – ATIVO IMOBILIZADO

III.11.1. – CRÉDITOS APURADOS COM BASE NOS ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO

III.11.1.1 – SERVIÇOS GEOLÓGICOS, GEOTÉCNICOS E PLANEJAMENTO DE LAVRA PARA ABERTURA DA MINA

(...)

De acordo com a fundamentação do acórdão recorrido os referidos serviços “não se enquadram na definição contábil de custo do imobilizado, nem no conceito de insumo determinado neste voto”. No entanto, em que pese a argumentação utilizada pela DRJ/SDR, essa glosa não merece ser mantida.

Isso porque, conforme já referido pela Recorrente quando da apresentação de sua defesa, os gastos incorridos pela Mirabela com serviços geológicos, geotécnicos e planejamento de lavra para abertura da mina são passíveis, em determinadas hipóteses, de classificação na rubrica de “**Edificações e/ou**

Benfeitorias” e, portanto, sujeitos à ativação como imobilizado e tomada de crédito por encargos de depreciação.

A este respeito, cabe citar o CPC nº 27, que trata de Ativo Imobilizado, em relação aos Custos Iniciais:

(...)

De todo modo, ainda que seja superada a caracterização como “Edificações e Benfeitorias”, os gastos em questão necessariamente seriam qualificáveis como insumos da Recorrente, ensejando o creditamento imediato de PIS/COFINS pela empresa, pelo custo de aquisição.

Nesse sentido, a fase de pesquisa, projetos, estudos de viabilidade e análises químicas e geológicas corresponde à atividade inerente e indispensável ao processo produtivo. São, inclusive, **exigências legais prévias à autorização para efetivo aproveitamento das jazidas minerais**.

Confira-se, sobre o assunto, o que dispõem as Normas Reguladoras de Mineração – NRM, editadas pelo Departamento Nacional de Produção Mineral – DNPM (autarquia federal vinculada ao Ministério de Minas e Energia)⁹:

(...)

Além disso, cabe destacar que **a pesquisa é um requisito indispensável e necessário** ao aproveitamento das jazidas minerais, tanto por questões técnicas como por exigência legal. É o que confirma pelo Código de Mineração (Decreto nº 62.934/68):

(...)

No mesmo sentido, veja-se o Código de Minas (Decreto-Lei nº 227, de 28/02/1967):

(...)

Dessa forma, em qualquer caso, ainda que se entenda que os custos incorridos com serviços geológicos, geotécnicos e planejamento de lavra não estejam sujeitos à ativação como imobilizado e tomada de crédito por encargos de depreciação, é de todo evidente que os custos incorridos pela Recorrente com o pagamento dos referidos serviços correspondem a insumos da empresa, sendo indispensáveis, técnica e legalmente, para o cumprimento de exigências ambientais impostas pelo Poder Público e aproveitamento das jazidas minerais e sem os quais seria inviável o processo produtivo da empresa, razão pela qual as glosas merecem ser revertidas.

III.11.2. – CRÉDITOS APURADOS COM BASE NO CUSTO DE AQUISIÇÃO

III.11.2.1 – EQUIPAMENTOS AUXILIARES PARA CONSTRUÇÃO E LIMPEZA DAS VIAS DE ACESSO

(...)

De acordo com o entendimento, com todo respeito, equivocado do acórdão recorrido, as máquinas adquiridas pela Recorrente não ensejariam o direito ao crédito em razão de terem sido consideradas (i) ativos utilizados fora do processo produtivo da empresa ou, ainda, (ii) que se tratam de meros veículos de construção, os quais não são passíveis de gerar crédito das contribuições com base no valor de aquisição.

As glosas mantidas, contudo, não merecem prosperar, pois referem-se à aquisição de carregadeiras, tratores de esteiras, buldôzers, niveladores de estrada, caminhões e suas respectivas partes e peças de manutenção, além do seu respectivo frete de aquisição.

Portanto, primeiramente, cumpre esclarecer que, conforme restou demonstrado anteriormente **(Tópico III. 7)**, não é possível equiparar tais máquinas a meros veículos, em razão do emprego e aplicação de tais máquinas e equipamentos no processo produtivo da Recorrente. Além disso, caso sejam considerados veículos, ainda assim o direito ao crédito existiria, em razão da comprovação da utilização e essencialidade dos bens na cadeia produtiva do minério de níquel.

Conforme também visto no **(Tópico III. 7)** esse entendimento já foi proferido pela 3ª Turma da CSRF no acórdão nº 9303-008.575.

Ademais, também conforme visto anteriormente no **(Tópico III.7)**, **tais equipamentos são utilizados diretamente no processo produtivo** da Recorrente, na medida em que, além de serem empregados na abertura e limpeza de vias de acesso à mina, também são utilizados para realizar a movimentação e o transporte de minério e demais equipamentos e máquinas pesadas utilizados na produção da Recorrente.

A este respeito, cabe novamente mencionar que a Recorrente juntou ao presente processo um memorial detalhado de todo seu processo produtivo, o qual possui fotos e a descrição de todos os equipamentos que foram glosados, de forma a evidenciar que todas as máquinas e equipamentos glosados são essenciais para sua produção.

(...)

Ademais, cabe esclarecer novamente que as máquinas não apenas são utilizadas na abertura e limpeza de vias de acesso à mina, como também são utilizadas pela Recorrente no transporte do minério extraído.

Dessa forma, diferentemente do entendimento adotado pelo acórdão recorrido, percebe-se que tanto a abertura de vias que ligam o local de extração à área de beneficiamento, quanto o transporte do minério de níquel são atividades inseridas no contexto da produção da Mirabela e, assim, **as máquinas e equipamentos adquiridos são passíveis de imobilização e tomada de créditos de PIS e COFINS.**

(...)

Portanto, resta devidamente demonstrado que a glosa merece ser revertida, neste ponto, em razão da legitimidade do direito à tomada de crédito pelo custo de aquisição das máquinas e equipamentos em questão, por força do inc. VI, do art. 3º da Lei n. 10.833, de 2003 e n. art. 1º da Lei n. 11.744, de 2008, face à comprovação de que todos os bens adquiridos são utilizados no processo produtivo da Recorrente.

(...)

III.11.2.2 – BENS UTILIZADOS NO PROCESSO DE IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA OPERACIONAL DA MINA – SERVIÇOS DE TI

(...)

No entanto, não assiste razão o acórdão recorrido neste ponto. Isso porque os gastos com tecnologia da informação que estão associadas a uma indústria (ou a uma mina e planta de beneficiamento de minério, como no caso) podem ser classificados como ativo intangível ou imobilizado, dependendo das circunstâncias, como esclarece o Pronunciamento CPC nº 04:

Para saber se um ativo que contém elementos intangíveis e tangíveis deve ser tratado como ativo imobilizado de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado ou como ativo intangível, nos termos do presente Pronunciamento, **a entidade avalia qual elemento é mais significativo. Por exemplo, um software de uma máquina-ferramenta controlada por computador que não funciona sem esse software específico é parte integrante do referido equipamento, devendo ser tratado como ativo imobilizado.**

De acordo com a regra contábil, os gastos com softwares e tecnologia da informação somente seriam classificados como Ativo Intangível se os direitos incorpóreos prevalecerem e sobressaírem sobre os bens materiais a eles associados.

Inversamente, no caso de máquinas (ou complexo de máquinas) gerenciadas por softwares, e quando as primeiras são mais significativas para a entidade, **os gastos incorridos com tecnologia da informação são classificados como imobilizado, pois são acessórios e estão vinculados, por uso e destinação, aos ativos corpóreos de maior relevância.**

(...)

Dessa forma, em qualquer caso, ainda que se entenda que os custos incorridos com softwares e demais serviços de TI não estejam sujeitos à ativação como imobilizado e tomada de crédito pelo custo de aquisição, é de todo evidente que os custos incorridos pela Recorrente com o pagamento dos referidos serviços correspondem a verdadeiros insumos do seu processo produtivo, sendo necessários e indispensáveis para a operacionalização das máquinas e

equipamentos empregados em sua produção, sem os quais seria inviável a operação da empresa, razão pela qual as glosas merecem ser revertidas.

III.11.2.3 – SERVIÇOS DE CONSULTORIA, ASSESSORIA, MÃO DE OBRA, REEMBOLSO, COMISSIONAMENTO, SUPERVISÃO E CONTROLE

(...)

Diante disso, visando à comprovação de que esses itens efetivamente referem-se a insumos que estão diretamente relacionados ao seu processo produtivo, a Recorrente junta ao presente recurso as Notas Fiscais relativas a esses serviços/itens (DOC. 05) e requer sejam devidamente considerados os créditos respectivos, em respeito ao princípio da verdade material.

Conforme se verifica pelas Notas Fiscais anexas, para as fornecedoras/prestadoras **OUTOTEC Tecnologia do Brasil e ORTENG Equipamentos Industriais**, os gastos correspondem a serviços de inspeção e manutenção preventiva em máquinas e equipamentos industriais, bem como serviços de engenharia, serviços de planejamento, serviços de montagem de equipamentos utilizados no processo produtivo e serviços de comissionamento.

Há, portanto, em relação a todos esses serviços, o direito ao aproveitamento de crédito de PIS e COFINS respectivos, haja vista que são essenciais à atividade produtiva da Recorrente. Caso se subtraia qualquer um desses serviços, a atividade produtiva da Recorrente ficaria comprometida, razão pela qual resta demonstrada a sua essencialidade, para fins de caracterização como verdadeiro insumo do processo produtivo da Recorrente.

Para os demais itens, a Manifestante esclarece que correspondem a i) uma aquisição de prensa de montagem de pneu (fornecedor Work Machine) e ii) Contratação de serviço de recuperação de pneus (Regigant Recuperadora de Pneus), cuja rubrica correta para apropriação de créditos deveria ser “serviços utilizados como insumos”. Os referidos pneus são utilizados nos equipamentos de transporte (caminhões, tratores, etc.) utilizados pela Recorrente no transporte do minério, sendo evidente a sua essencialidade/relevância no processo produtivo da Mirabela.

Esses itens, por óbvio, também são essenciais à atividade produtiva da Recorrente, devendo ser reconhecido o seu direito aos créditos respectivos.

A este respeito, cabe citar a recente Solução de Consulta COSIT n. 18, de 25.03.2020, que autoriza a tomada de crédito sobre os gastos com combustíveis e **manutenção de veículos** próprios e alugados utilizados na prestação dos serviços, conforme segue:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. DEPRECIAÇÃO, MANUTENÇÃO, COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES E ALUGUEL DE VEÍCULOS. DESPESAS COM SISTEMA DE DADOS E VOZES.

As despesas com depreciação de veículos próprios utilizados pela pessoa jurídica para a locomoção de funcionários e ferramentas até o local da realização do serviço geram direito a crédito da Cofins com base no inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

As despesas com manutenção de veículos próprios destinados ao deslocamento dos funcionários da pessoa jurídica até o local da prestação de serviço, bem como as despesas com combustíveis e lubrificantes utilizados nos veículos (próprios e alugados), **são consideradas insumos e geram direito a crédito da Cofins, nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.**

As despesas com aluguel de veículos utilizados na prestação de serviços não se enquadram entre as hipóteses geradoras de crédito da Cofins. Tais despesas não são insumos por não se enquadrarem na expressão "bens e serviços" do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

O que se verificou, no presente caso, é que tanto a Fiscalização (DRF/Itabuna), como a DRJ/SDR, não se deram ao trabalho de analisar efetivamente os dispêndios incorridos pela Recorrente ou, tampouco, de intimar a Recorrente para apresentar eventuais documentos que entendessem necessários à comprovação do direito a crédito, limitando-se a glosar o referido crédito sem qualquer fundamento que efetivamente motivasse o seu indeferimento.

Por essas razões, deve ser revertida a glosa em questão.

III.11.2.4 – BENS UTILIZADOS NA CONSTRUÇÃO/ADEQUAÇÃO DO ALMOXARIFADO DE PEÇAS PARA PLANTA DE BENEFICIAMENTO E MINA (EDIFICAÇÃO)

(...)

Sem razão, contudo, a r. decisão recorrida. Inicialmente, cumpre esclarecer que tanto o almoxarifado, que é o local utilizado para armazenar peças e produtos utilizados na produção da Recorrente, quanto a oficina para reparos de peças e máquinas utilizados no processo produtivo da Mirabela são, efetivamente, construções utilizadas no bojo da sua produção.

Neste sentido, cabe reconhecer que é essencial para o processo produtivo da Recorrente a existência de um local adequado para a estocagem de produtos para uso interno (almoxarifado), bem como se faz necessária a existência de local apropriado para que as máquinas e equipamentos utilizados pela Mirabela possam ser consertados corretamente (oficina).

Portanto, tendo em vista que tanto o almoxarifado quanto a oficina são edificações construídas para “utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços”, não restam dúvidas de que é possível a apropriação de créditos por cotas de 1/24 nos termos do art. 6º da Lei nº 11.488/2007, nos termos que seguem:

Art. 6º As pessoas jurídicas poderão optar pelo **desconto, no prazo de 24 (vinte e quatro) meses**, dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que tratam o inciso VII do caput do art. 3º da Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e o inciso VII do caput do art. 3º da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003, na hipótese de **edificações incorporadas ao ativo imobilizado, adquiridas ou construídas para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.**

§ 1º Os créditos de que trata o caput deste artigo serão apurados mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, ou do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, conforme o caso, sobre o valor correspondente a 1/24 (um vinte e quatro avos) do custo de aquisição ou de construção da edificação.

De todo modo, eventualmente, na hipótese de esse não ser o entendimento deste e. CARF, o crédito deve ser recomposto para apuração na regra ordinária de depreciação (25 anos ou 300 meses – Edificações).

III.11.2.5 – FRETE NA AQUISIÇÃO DE IMOBILIZADO

(...)

Primeiramente, cumpre esclarecer que, conforme restou demonstrado anteriormente (**Tópico III.8**), não é possível equiparar a sistemática de tributação que envolve a aquisição do bem àquela referente ao encargo do frete incorrido no seu respectivo transporte, visto tratar-se de situações diversas, com elementos distintos e carga tributária própria.

Não há que se cogitar, portanto, que seja negado o direito da Recorrente ao crédito de PIS e COFINS referente ao frete relacionado à aquisição de bens do ativo imobilizado, sob o argumento de que não foi possível identificar o bem adquirido.

Isso porque, mesmo que a aquisição do bem de ativo imobilizado não tenha gerado direito a crédito de PIS e COFINS, ainda assim estaria equivocada a manutenção da glosa referente ao crédito sobre os valores de frete na aquisição desses bens.

(...)

Conforme visto anteriormente no (**Tópico III.8**) esse entendimento já foi proferido pela 3ª Turma da CSRF nos acórdãos nº 9303-009.845, nº 9303-009.846 e nº 9303-009.847.

(...)

É evidente, portanto, que o frete pago pela Recorrente na aquisição do ativo imobilizado trata-se de operação que suporta a incidência integral do PIS e da COFINS, haja vista que os valores referentes à prestação do serviço serão incluídos na base de cálculo do PIS e da COFINS devido pelo transportador.

Por todos esses motivos e, tendo em vista que o encargo com o frete revela-se como uma despesa necessária e essencial para a Recorrente, o crédito correlato haverá de ser reconhecido à Mirabela, devendo ser revertidas as glosas mantidas pela DRJ/SDR com relação ao frete de aquisição de bens do ativo imobilizado.

III.11.2.6 – NCM INCOMPATÍVEL

(...)

Foram glosadas 159 notas no total, alcançando o montante de R\$5.643.846,82.

A Recorrente demonstrou, em sua Manifestação de Inconformidade, que a glosa em apreço se deu de maneira manifestamente ilegal e arbitrária, na medida em que não houve a devida análise dos itens apontados pela Fiscalização, que optou por indeferir os créditos sumariamente.

Com efeito, considerando as atividades da Mirabela e todo o contexto que permeia a fiscalização, é evidente que a NCM de “plantas vivas e algodão” está equivocada (sendo, de fato, notas de máquinas, equipamentos e ferramental), havendo um mero erro de preenchimento, insuficiente para embasar a glosa dos créditos, ainda mais nos montantes substanciais objeto de exame.

A Recorrente demonstrou, ainda, que ao surgir alguma dúvida quanto à natureza das operações, caberia à Fiscalização ter questionado o contribuinte, via intimação, para obter os esclarecimentos pertinentes, o que teria sido respondido pela Mirabela. E, para demonstrar o equívoco do Fisco, a Mirabela apresentou algumas notas fiscais, a título de exemplo, cujos créditos foram glosados nesse contexto.

A DRJ/SDR, ao analisar a Manifestação de Inconformidade da Recorrente, expressamente reconheceu que, “em relação às notas apresentadas, cabe razão à contribuinte, pois como se referem a máquinas e equipamentos do processo produtivo, geram direito ao creditamento”. O r. acórdão consignou, contudo, que “diante do fato que a interessada dispõe das notas fiscais em questão, a ela cabia a apresentação das demais 156 notas para demonstração de seu direito ao crédito”.

Nesse ponto, merece reforma o r. acórdão para que seja devidamente reconhecido o crédito em relação à todas as Notas Fiscais glosadas, posto que todos os lançamentos referem-se a máquinas e equipamentos, ferramental e outros itens correlatos que efetivamente são utilizados no processo produtivo.

Tendo em vista que a glosa dos créditos foi mantida pela DRJ apenas em razão de não terem sido apresentadas todas as Notas Fiscais, a Recorrente junta ao presente processo as demais notas cujos créditos foram glosados (DOC. 06) e requer sejam devidamente considerados esses documentos para que sejam reconhecidos os créditos de PIS e COFINS respectivos, em respeito ao princípio da verdade material, que será melhor detalhado em tópico adiante.

Diante do exposto, toda a glosa efetuada sob a rubrica **“NCM Incompatível” pelo Fisco (item 8.10 do Relatório Fiscal) deve ser anulada, sendo reconhecido o direito a crédito da Recorrente.**

III.11.2.7 – SERVIÇO INCOMPATÍVEL

Assim como se deu em relação ao tópico anterior (NCM Incompatível), a glosa denominada pelo Fisco como **“Serviço Incompatível” foi realizada sem maiores explicações ou justificativas**, sendo que o Relatório se limitou a trazer a seguinte observação:

Observou-se que o contribuinte apurou créditos sobre alguns serviços que não eram condizentes com o conceito de imobilização como “Locação de Containers” e “locação de equipamento”. Além destes o contribuinte apurou créditos para britagem do minério. Glosou-se ainda a aquisição de Ativo Imobilizado Ferramental.

Nesse caso, foram glosadas 47 notas, totalizando R\$393.301,58.

A Fiscalização restringiu-se a afirmar que i) foram apropriados créditos sobre alguns serviços que não eram condizentes com o conceito de imobilização; ii) foram apurados créditos sobre britagem de minério; iii) que foi glosado crédito sobre Imobilizado de Ferramental.

Em sua Manifestação de Inconformidade, a Recorrente demonstrou a improcedência das glosas, consignando em sua defesa que, no que toca aos serviços de “Locação de Containers” e “Locação de Equipamento”, caso seja desconsiderado o registro no imobilizado, devem ser reconhecidos os créditos na categoria de “serviços utilizados como insumos”, consoante todos os esclarecimentos já prestados ao longo da defesa.

(...)

Pois bem, em relação a esse ponto, cumpre ressaltar que os containers locados pela Recorrente são utilizados na armazenagem de insumos, ou seja, são equipamentos essenciais utilizados nas atividades da empresa, não havendo qualquer razão ou lógica para desqualificar tal natureza.

Na realidade, deve-se cogitar se os referidos equipamentos e containers locados pela Mirabela não se enquadram como equipamentos utilizados nas atividades da empresa, como consignado no r. acórdão recorrido, o que seriam então tais bens e qual a finalidade deles?

Ao se fazer esse questionamento, percebe-se que não há como negar o direito ao crédito sobre os aluguéis em apreço, uma vez que tais gastos se enquadram perfeitamente na hipótese legal do art. 3º, inc. IV das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Assim, uma vez demonstrado que os custos incorridos pela Recorrente com a “Locação de Containers” e “Locação de Equipamento” são despesas essenciais e diretamente relacionadas ao seu processo produtivo, resta inequívoco que, caso

seja desconsiderado o registro no imobilizado, devem ser reconhecidos os créditos na categoria de “serviços utilizados como insumos”, consoante todos os esclarecimentos já prestados ao longo do presente recurso.

Ademais, o mesmo se dá em relação à britagem de minério. Embora não esteja claro se o Fisco alude a bens ou serviços utilizados na britagem do minério, ou mesmo a itens de imobilizado relacionados a essa atividade, **em qualquer das hipóteses haverá crédito em favor da Mirabela, haja vista que a britagem é fase do seu processo produtivo.**

Chama a atenção, por outro lado, a última justificativa para a glosa ora tratada: Por qual razão não seria admitido o Crédito de Imobilizado sobre ferramentais (componentes de máquinas)? Ora, não há qualquer controvérsia no âmbito da Receita Federal acerca do direito de crédito sobre ferramentais, que nada mais são do que componentes de máquinas industriais. Logo, o crédito corresponde deve ser reconhecido em favor da Mirabela.

Diante do exposto, também não merecem prosperar as glosas em relação a esses itens, mantidas pelo r. acórdão recorrido.

III.8.3 – ATIVO IMOBILIZADO - SUCESSIVAMENTE: RECOMPOSIÇÃO DA APURAÇÃO DA EMPRESA PARA ADEQUAÇÃO DOS CRITÉRIOS DE TOMADA DE CRÉDITO

(...)

Entretanto, tanto no procedimento fiscalizatório como no r. acórdão recorrido, a DRF/Itabuna e a DRJ limitaram-se a excluir/manter as glosas dos itens da base de créditos quando discordou do critério de apuração, **sem realizar a respectiva reclassificação para o método que entendeu como devido.**

Assim, houve claro prejuízo ao contribuinte.

Inclusive, como demonstrado, houve situações em que o Fisco discordou do critério de creditamento à razão de 1/48 (máquinas e equipamentos da área produtiva) por conferir aos bens tratamento que permitiria o creditamento por cotas mensais de 1/24 (Edificações da Área Produtiva). Houve ainda situações em que, caso desclassificados os bens como imobilizados, eles seriam reenquadrados como insumos do processo produtivo, ensejando a tomada de créditos imediata.

Desse modo, em caráter sucessivo, em relação às glosas sobre os itens de ativo imobilizado, naquilo em que eventualmente for mantido o entendimento da DRF/Itabuna e da DRJ/SDR, **deve ser determinado o recálculo dos créditos, realocando os itens para os critérios de apuração aceitos.**

IV - NECESSIDADE DE REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA – VERDADE MATERIAL

Caso esse Eg. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais entenda que as planilhas e demais documentos apresentados ao presente processo administrativo (ao longo do procedimento fiscalizatório e na defesa) não são suficientes à comprovação do direito postulado pela Recorrente, deve ser

reconhecida a necessidade de realização de diligência nesse sentido, haja vista que cabe ao Fisco fiscalizar e verificar as alegações do contribuinte.

É dever do contribuinte apresentar as provas que entende necessárias à comprovação do seu direito e, caso a Fiscalização não se dê por convencida, os autos devem ser baixados para realização de diligências in loco, ou solicitação de juntada de documentos.

O art. 28 do Decreto nº 7.574/2011 prevê que cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do DEVER atribuído ao órgão competente para a instrução do processo administrativo:

Art. 28. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e sem prejuízo do disposto no art. 29”

O citado artigo 28 deixa evidente que o dever de instruir o processo administrativo também cabe à autoridade competente, quando entender não estarem devidamente comprovados todos os fatos pertinentes à causa. Isso, até mesmo em respeito ao princípio da verdade material.

(...)

Importando estas premissas ao caso em apreço, dúvidas não remanescem de que a Recorrente é detentora do direito creditório pleiteado, o qual teve parte indeferida, indevidamente, pela Fiscalização.

Assim, caso se entenda não estarem devidamente comprovadas todas as alegações da Recorrente, deve ser determinada a baixa dos autos em diligência, oportunizando à Empresa a apresentação de outros esclarecimentos e/ou documentos que se entender necessários.

(...)

Ao final a recorrente pugna que:

Por todo o exposto, a ATLANTIC NICKEL MINERAÇÃO LTDA. requer o conhecimento e provimento do seu Recurso Voluntário, reformando-se parcialmente o Acórdão da DRJ/SDR, para que seja integralmente reconhecido o seu direito ao crédito.

Caso se entenda não estarem devidamente comprovadas todas as alegações da Recorrente, requer seja determinada a baixa dos autos em diligência, oportunizando à Empresa a apresentação de outros esclarecimentos e/ou documentos que se entender necessários, em respeito ao princípio da verdade material.

A Turma mediante Resolução Carf baixou o processo à unidade de origem para juntada do processo 13558.720771/2017-19 e as telas de análise anexas ao Despacho Decisório Eletrônico. Referido processo foi Juntado pela unidade de origem ao processo 13558.902110/2016-29

É o Relatório,

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Márcio José Pinto Ribeiro**, Relator

1 ADMISSIBILIDADE

O presente recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 que regula o processo administrativo fiscal (PAF) portanto dele se toma conhecimento.

2 MÉRITO

As glosas delineadas no TVF estão detalhadas nos Anexos de fls. 4467/4466 do processo 13558.720771/2017-19:

- ANEXO III – Glosas efetuadas relativas a bens, serviços e alugueis utilizados como insumo ao processo produtivo com os respectivos itens de glosa (e- fls.)
- ANEXO IV – Cálculo do rateio efetuado para fins de apuração dos gastos com transporte do minério e estéril, bem como os itens que se submeteram ao rateio com os valores glosados
- ANEXO V – Glosas efetuadas nas Notas Fiscais Eletrônicas de energia
- ANEXO VI – Glosas efetuadas nas despesas de Armazenagem e Frete
- ANEXO VII.a – Glosas efetuadas nos créditos apurados sobre o ativo imobilizado apurados com base nos encargos de depreciação
- ANEXO VII.b - Glosas efetuadas nos créditos apurados sobre o ativo imobilizado apurados com base no custo de aquisição para máquinas e equipamentos apropriados em 48 meses
- ANEXO VII.c - Glosas efetuadas nos créditos apurados sobre o ativo imobilizado apurados com base no custo de aquisição/construção apropriados em 24 meses.

O detalhamento item a item em planilhas eletrônicas encontra-se no processo de guarda dos documentos n 13558.720771/2017-19.

As glosas constantes dos itens do TVF foram detalhadas nos anexos do processo 13558.720771/2017-19:

ANEXO III (itens 3.3;3.4;3.5;3.6;4.1;4.2;4.3;4.4;4.4 e 6.1)

ANEXOIV (cálculo rateio).

ANEXO V (Tradener, light , justificativa a.27.)

ANEXO VI (7.2;7.2 e 7.3; 7.3; 7.3 e 7.4; 7.4)

ANEXO VIIa (8.1)

ANEXO VIIb (8.1; 8.1 e 8.11; 8.3; 8.4; 8.4 e 8.7; 8.5; 8.6; 8.7; 8.8; 8.9.).

ANEXO VIIc (8.10;8.10 e 8.11; 8.1 e 8.9; 8.11; 8.3; 8.5; 8.5 e 8.9 ; 8.6 e 8.9).

2.1 AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS EM MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS DA PRODUÇÃO CUJA DESCRIÇÃO FOI CONSIDERADA GENÉRICA

Alega a recorrente:

(...)

a Recorrente anexa ao presente recurso todas as NF's de aquisição (Doc. 01), nas quais consta expressamente os produtos adquiridos e serviços contratados, de forma a comprovar que todas as aquisições são essenciais e relacionadas a bens e serviços que efetivamente são empregados em seu processo produtivo, motivo pelo qual é devido o direito a crédito em favor da Recorrente.

Destaca-se que as glosas são relacionadas aos seguintes fornecedores/prestadores: (i) Alfa Refrigeração de Serviços Elétricos Ltda.; (ii) Arc. Ar Comprimido Ltda.; (iii) Cestari Industrial Comercial S.A., (iv) Franzen Importação Exportação e Comércio Ltda., (v) Irmaos Baiao & Cia Ltda. e (vi) Semep Serviços Especializados em Maq. Equip. e Peças Ltda.

(...)

A glosa contestada neste tópico foi tratada no item 3.4 do TVF:

3.4 - Materiais genéricos

Na resposta à intimação observou-se a descrição genérica de diversos itens, cuja utilização no processo produtivo não se pode precisar, a exemplo das descrições "MATERIAIS PARA EQUIPAMENTOS MOVEIS GENERICO". Tendo em vista que o contribuinte utilizou descrição semelhante para bens cujo creditamento não se mostrou possível, a exemplo da descrição "Materiais de manutenção mecânica em equipamentos móveis da mina" relacionado a serviços de limpeza, conforme contrato apresentado pela empresa SEMEP SERVICOS ESPECIALIZADOS EM MAQUINA, não foram considerados para fins de apuração de créditos de PIS / COFINS os bens com descrições genéricas onde não é possível identificar o seu uso.

Consta do acórdão recorrido que:

77. Há que se destacar, que a aferição à luz dos critérios da essencialidade e da relevância do bem ou do serviço passa pelos elementos de prova acostados aos

autos pela contribuinte, visto que a demonstração de que o insumo constitui elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou de que sua falta lhe prive de qualidade, quantidade ou suficiência, é de responsabilidade exclusiva da interessada.

78. No mesmo sentido, somente a contribuinte pode demonstrar, por meio de comprovação hábil e idônea, que determinado item, embora não indispensável à elaboração do produto final, integra seu processo de produção em razão das singularidades da cadeia produtiva ou por imposição legal.

79. Como já determinado neste voto, é regra geral no direito que o ônus da prova cabe a quem alega.

80. No que concerne aos créditos de PIS e Cofins, o ônus da prova é sempre do autor, pois é a contribuinte que deve trazer aos autos as provas quanto aos fatos constitutivos do alegado direito creditório, cabendo ao Fisco verificar se o crédito está ou não comprovado nesses autos.

81. Esse também é o entendimento expresso pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

RESTITUIÇÃO. PROVA DO CRÉDITO. OBRIGATORIEDADE. ÔNUS DO CONTRIBUINTE. Para fazer jus ao ressarcimento pleiteado, incumbe ao contribuinte a demonstração, acompanhada das provas hábeis, da composição e da existência do crédito que alega possuir, para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa, sob pena de indeferimento de seu pedido. (Acórdão nº 3301-005.214, de 26/09/2018).

CRÉDITOS.CONTRIBUIÇÃO.RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO.CERTEZA/LIQUIDEZ. PROVAS.A certeza e liquidez de crédito financeiro decorrente de ressarcimento de créditos de contribuição tributária devem ser provadas pelo requerente, mediante a apresentação de documentos fiscais e contábeis que deram origem ao valor pleiteado/compensado. (Acórdão nº 9303 007.285, de 15/08/2018).

82. Na questão dos materiais com descrição genérica, a interessada resume-se a afirmar que os lançamentos indicam a sua regularidade, por dizerem respeito a materiais para equipamentos, sem trazer provas de seu uso, para demonstrar adequar-se aos critérios de essencialidade e relevância do processo produtivo.

83. Desse modo, mantém-se a glosa efetuada pela fiscalização.

Observa-se que a manutenção da glosa se deu por carência probatória. A recorrente indica que as descrições podem ser obtidas no DOC 1 e colaciona exemplos ao recurso.

A nota fiscal de venda nº.3 da SEMEP data de entrada/saída 25/03/2011 refere-se a kit de reparo cilindro da caçamba para aplicação na escavadeira.

A nota fiscal de serviços nº2012/44 da IRMÃOS BAIÃO & CIA LTDA datada de 09/02/2012 refere-se a mão de obra aplicada na máquina de solda

A nota fiscal de vendas nº 3600 da ARC AR COMPRIMIDO LTDA datada de saída 17/01/2012 refere-se aos produtos talha catraca.

Este processo trata de créditos de PIS relativo ao período do 3º trimestre de 2010.

Na planilha de glosas ANEXO III motivo da glosa TVF ITEM 3.4, período de apuração 3º trimestre 2010 não consta notas fiscais glosadas.

No DOC 1 também não consta documentos referente ao período deste processo:

Observa-se que embora a recorrente avance ao juntar notas fiscais em relação a descrição genérica fornecida à fiscalização não faz a demonstração/correlação em que área da empresa é empregado bem como a sua utilização no processo produtivo de forma a demonstrar a essencialidade e/ou relevância para a atividade de produção da empresa.

Assim embora se entenda acertado o acórdão recorrido não havendo glosa referente a esse período não cabe o conhecimento.

Aprecio.

NÃO CONHEÇO.

2.2 SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DO SISTEMA DE COMBATE A INCÊNDIO DA MINA - CARACTERIZADOS EQUIVOCADAMENTE COMO "DE CONSULTORIA TÉCNICA INDUSTRIAL"

Alega a recorrente:

(...)

Em sua Manifestação de Inconformidade, a Recorrente demonstrou que os serviços cujos créditos foram glosados, na realidade, referem-se a "inspeção, manutenção preventiva e corretiva de sistemas (...), manual e automático, de supressão de incêndio por pó químico seco ABC, em equipamentos móveis e semimóveis da mina". Tratam-se, portanto, de serviços de manutenção do sistema de supressão de incêndios da mina da Mirabela, cuja essencialidade às atividades da empresa foi devidamente demonstrada pela Recorrente em sua defesa. (...) Diante disso, visando à comprovação do seu direito aos créditos de PIS e COFINS respectivos, a Recorrente anexa ao presente recurso todas as NF's relacionadas aos serviços contratados (Doc. 02), comprovando, de forma inequívoca, que todos os serviços prestados pela Semon Ltda. efetivamente são relacionados à inspeção, manutenção e correção de sistemas de combate a incêndio, motivo pelo qual deve ser reconhecido o direito a crédito da Recorrente.

(...)

Consta do item 4.3 do TVF:

4.3 – Serviços de Consultoria Técnica Industrial

Embora a fiscalizada tenha justificado na planilha de notas fiscais que os serviços contratados com a fornecedora SEMON MANUTENCAO E MONTAGENS LTDA correspondiam a “serviços de manutenção em equipamentos aplicados na planta de processamento de minério”, a descrição dos serviços na aludida planilha revela que os tais serviços de manutenção tratavam-se, na verdade, de serviços de consultoria técnica industrial.

Como é cediço, serviços de consultoria não se enquadram no conceito de insumos para fins do disposto no art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, e da Lei nº 10.637, de 2002, porquanto não são aplicados diretamente no processo de produção do minério de níquel.

Consta do acórdão recorrido:

Serviço de Consultoria Técnica Industrial

119. Relata a fiscalização que, embora a fiscalizada tenha justificado na planilha de notas fiscais que os serviços contratados com a fornecedora SEMON MANUTENÇÃO E MONTAGENS LTDA correspondiam a "serviços de manutenção em equipamentos aplicados na planta de processamento de minério", a descrição dos serviços na aludida planilha revela que os tais serviços de manutenção tratavam-se, na verdade, de serviços de consultoria técnica industrial.

120. Como serviços de consultoria não se enquadram no conceito de insumos para fins do disposto no art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, e da Lei nº 10.637, de 2002, foram glosados os respectivos créditos.

121. A requerente afirma que, na verdade, os valores glosados referem-se a "inspeção, manutenção preventiva e corretiva de sistemas (...), manual e automático, de supressão de incêndio por pó químico seco ABC, em equipamentos móveis e semimóveis da mina". conforme comprova o contrato e uma nota fiscal exemplificativa anexados ao processo.

122. Alega a interessada, tratar-se, portanto, de serviços de manutenção do sistema de supressão de incêndios da mina da Mirabela e cuja essencialidade às atividades da empresa já foi abordada em tópicos anteriores.

123. Compulsando os autos, verifica-se que o contrato anexado pela contribuinte foi firmado com a empresa EQUIPEX SEMON TECNOLOGIA CONTRA INCÊNDIO S.A., CNPJ nº 18.214.387/0001-44, enquanto foram glosadas as notas fiscais da SEMON MANUTENÇÃO E MONTAGENS LTDA, CNPJ nº 00.674.324/0001-05. por ter sido indicado tratar de serviço de consultoria técnica.

124. Por outro lado, a interessada anexou a nota fiscal da SEMON MANUTENÇÃO E MONTAGENS LTDA nº 338, de 06/2011, onde se verifica que se refere a uma operação de venda de um item relativo a sistema de incêndio, mas tal nota não consta da relação de notas glosadas.

125.Desse modo, a contribuinte não conseguiu comprovar o alegado e devem ser mantidas as glosas relativas a este item.

Não consta glosas referente ao período 3º trimestre 2010 na planilha de glosas Anexo III motivo item 4.3 TVF :

Verifica-se que a nota fiscal da SEMON MANUTENÇÃO E MONTAGENS LTDA nº 338, de 06/2011 mencionada e colada no recurso voluntário não consta como glosada no período desse processo.

Não consta no DOC 2 nota fiscal referente ao trimestre de apuração discutido nesse processo.

Entende-se que tais serviços não se caracterizam como consultoria mas sim de prestação de serviços de prevenção a incêndio que se mostra essencial para a atividade produtiva da empresa porquanto necessárias para atender exigências de segurança do trabalho e para viabilizar as licenças operacionais padrões para o estabelecimento.

Porém como acima exposto não há glosas referente a este tópico e período de apuração.

Aprecio.

NÃO CONHEÇO.

2.3 MATERIAIS E SERVIÇOS DE LIMPEZA, MANUTENÇÃO, ANÁLISE E MONITORAMENTO DO PROCESSO PRODUTIVO

Alega a recorrente que:

(...)

No entanto, sem prejuízo, **a Recorrente anexa ao presente recurso, a título de exemplo, a NF nº 0760 (Doc. 03)**, emitida no presente período, a qual relaciona-se à contratação de serviço de calibração de sismógrafo, aparelho essencial na operação da mina da Recorrente, pois detecta, amplia e registra as vibrações da terra, sejam elas provocadas por processos naturais ou pelas máquinas de extração, de forma que resta claro que tal serviço é essencial e diretamente empregado na produção da Mirabela, motivo pelo qual é devido o direito a crédito em favor da Recorrente.

(...)

De qualquer forma, apesar do equívoco, **a Recorrente anexa ao presente recurso, a título de exemplo, a NF nº 599 (Doc. 03)**, emitida no presente período, a qual relaciona-se à contratação de serviço de locação de equipamento para tratamento de óleo lubrificante utilizado nas máquinas e equipamentos da planta de beneficiamento de minério, os quais são essenciais para eliminar partículas sólidas prejudiciais à lubrificação, de forma a garantir que as máquinas utilizadas na produção não sejam degradadas prematuramente e, conseqüentemente, o

óleo lubrificante possa ser recuperado, motivo pelo qual é devido o direito a crédito em favor da Recorrente.

(...)

De fato, conforme verifica-se pela **NF nº 233 (Doc. 03)**, o serviço prestado pela **Hidropig** foi de “limpeza interna em tubulação de aço de carbono”, a qual é necessária para garantir a qualidade da operação, pois os tubos industriais transportam grandes quantidades de óleos, lubrificantes, líquidos, gases e produtos corrosivos, os quais, com o passar do tempo, vão se acumulando no interior dos tubos, o que demanda uma higienização frequente por parte da Recorrente:

(...)

Sem razão o acórdão recorrido neste ponto.

Isso porque, conforme pode-se verificar de **todas as NF's relacionadas aos serviços prestados pela SEMEP (Doc. 03)**, os serviços referem-se à locação de caminhões pipa e equipamentos com tanques de lubrificantes, os quais são utilizados no serviço de limpeza realizado pela prestadora através do método de aspersão (procedimento de limpeza através do borrifamento de água e produtos com o aspersório) em máquinas, equipamentos e áreas da produção da Recorrente, conforme notas fiscais que seguem abaixo, apenas a título de exemplo:

(...)

Portanto, os gastos incorridos com a locação de caminhões e contratação de serviços de limpeza dos prestadores Hidropig e SEMEP são essenciais para a manutenção da operação de extração e beneficiamento de minério, motivo pelo qual os custos incorridos com tais dispêndios geram o direito a crédito em favor da Recorrente.

(...)

Consta do acórdão recorrido:

Serviços de Limpeza e Manutenção, Análise e Monitoramento

126.Segundo relato da fiscalização, foi constatado, conforme descrição do serviço em determinada planilha, que a fiscalizada apropriou-se de crédito de PIS e Cofins sobre serviços de limpeza, análise e monitoramento contratados com as pessoas jurídicas: TECHNOBLAST SERVIÇOS DE DETONAÇÃO E SISM; FLUID INDUSTRIA E COMERCIO HIDRÁULICO LT; HIDROPIG INDUSTRIA COMERCIO E PRESTAÇÃO e SEMEP SERVIÇOS ESPECIALIZADOS EM MAQUINA.

127.Foi verificado que o objeto do contrato celebrado com a SEMEP SERVIÇOS ESPECIALIZADOS EM MAQUINA era a prestação de serviço de limpeza industrial na Planta de Beneficiamento e nas instalações da Mirabela, conforme Anexo(s) do contrato. No mencionado anexo estão descritos diversos serviços de limpeza

como "Limpeza da área de chute de descarga; Limpeza da área do espessador de Rejeito; Limpeza da área das células de Flotação" etc.

128.Nesse contexto, por entender que não se subsumiam ao conceito de insumos para fins do disposto no art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, e da Lei nº 10.637, de 2002, a fiscalização efetuou a glosa dos créditos de PIS e Cofins decorrentes dos dispêndios relativos aos serviços cuja descrição compreendia "serviço limpeza e manutenção industrial" e os bens utilizados como insumos da mesma empresa.

129.A manifestante alega que parte dos itens glosados envolvendo as empresas acima citadas, apesar de terem sido indicados no controle de "serviços utilizados como insumos", correspondem, efetivamente, a partes e peças de reposição de máquinas e, portanto, a "bens utilizados como insumos", apresentando as notas e indicando sua respectiva descrição.

130.De fato, resta comprovado que as notas fiscais das empresas TECHNOBLAST SERVIÇOS DE DETONAÇÃO E SISMOGRAFIA e FLUID INDUSTRIA E COMERCIO HIDRÁULICO LTDA são relacionadas a equipamento do processo produtivo.

131.Entretanto, a nota fiscal da TECHNOBLAST anexada pela contribuinte não faz parte da relação de três notas fiscais glosadas no período de 2010 a 2012.

132.Além disso, como informado na manifestação de inconformidade, refere-se a Gravadores de velocidade de detonação utilizados para "para verificação do rendimento dos explosivos e de tempos de retardo entre furos e "decks" ou como registradores portáteis de alta velocidade para registro de vibrações, pressão, temperatura, etc.". Ou seja, são equipamentos que fazem parte do processo e não peça de reposição de um equipamento.

Assim sendo, o creditamento possível seria da despesa de depreciação eventualmente contabilizada pela contribuinte sobre o valor da imobilização do equipamento.

133.Destaque-se que, na planilha de memória de cálculo do Dacon apresentada pela contribuinte, está registrado como aplicação do equipamento: "monitoramento de detonação". A interessada afirma haver equívoco na descrição do serviço como "serviço análise e monitoramento" e "serviço limpeza e manutenção industrial"

134.Em relação à nota da FLUID, a manifestante traz a descrição da nota como "Filtro para Moinho de Bola (equipamento utilizado na moagem do minério)", em consonância com a descrição na planilha do Dacon que registra sua aplicação em "manutenção do britador". Aqui também foi registrada a descrição do serviço como "serviço limpeza e manutenção industrial" reputada como equívoco pela contribuinte.

135.Entretanto, foram glosadas apenas duas notas fiscais da FLUID no período de 2010 a 2012 e a contribuinte apresentou uma nota fiscal que não corresponde às glosadas.

136.Quanto à nota fiscal da empresa HIDROPIG INDUSTRIA COMERCIO E PRESTAÇÃO, sua descrição indica “Peças de reposição do sistema de tubulação”, e sua aplicação registrada na planilha do Dacon é em “serviço de captação de água para o processo”, enquanto a descrição do serviço dita equivocada pela interessada é “serviço limpeza e manutenção industrial”.

137.Entretanto, verifica-se que, no sitio da empresa HIDROPIG na internet, ela é descrita como “a principal fabricante de Pigs de Limpeza da América do Sul. Possuímos a mais moderna fábrica do país, onde fabricamos 100% dos pigs e acessórios de poliuretano No segmento de prestação de serviços, atendemos as mais diversas demandas do segmento, desde limpeza de dutos e tubulações até a inspeção de dutos com Pigs Instrumentados”. Analisando sua listagem de produtos, observa-se que são PIGS - elementos para limpeza ou inspeção de tubulações.

138.Constata-se, assim, que a empresa HIDROPIG não vende peças de reposição de tubulação e sim peças para o sistema de limpeza e inspeção de tubulações; nesse contexto, não se admitem suas notas fiscais como insumos, uma vez que não fazem parte do processo produtivo.

139.Em relação ao fornecedor SEMEP SERVIÇOS ESPECIALIZADOS EM MAQUINA, a requerente admite tratar-se de serviços de locação de caminhões equipados com tanques de lubrificantes, água e graxas, utilizados na limpeza e lubrificação de máquinas e equipamentos da Mirabela.

140.Alega que o crédito, nesse caso, é igualmente legítimo, porque os custos em referência seriam indispensáveis para o regular funcionamento das máquinas e equipamentos da manifestante, os quais geram resíduos naturais no curso do processo produtivo e poderiam ser comprometidos caso não saneados de maneira própria.

141.Conforme relatado pela fiscalização, os diversos serviços de limpeza são descritos como "Limpeza da área de chute de descarga; Limpeza da área do espessador de Rejeito; Limpeza da área das células de Flotação”.

142.Não há referência a limpeza de máquinas e equipamentos e sim a diversas áreas da unidade.

143.Depreende-se do exposto que o serviço da SEMEP não se adequa aos critérios definidos pelo Parecer Normativo COSIT nº 5, de 2018: a) essencialidade (item do qual o produto dependa intrínseca e fundamentalmente); b) relevância (item que, embora não indispensável à elaboração do produto, integre seu processo de produção por imposição legal ou pelas suas singularidades).

144. Assim, os serviços não podem ser considerados como insumo e devem ser mantidas as respectivas glosas deste item.

As notas fiscais trazidas como exemplo a nº 760 da TECHNOBLAST emitida em 10/07/2011 refere-se a calibração de sismógrafo porém não se refere ao período tratado neste processo razão porque permanece a razão da glosa.

A nota fiscal 599 da Fluid Indústria e Comércio Hidráulico Ltda emitida em 25/04/2011 refere-se a serviço de locação de equipamento para tratamento de óleos lubrificantes.

A nota fiscal 233 da HIDROPIG emitida em 08/11/2011 refere-se a serviços de limpeza interna com pigs em tubulação de aço carbono.

Apresenta também a Nota fiscal 0002 da SEMEP de 17/08/2011 e 24 de 15/12/2011.

A recorrente indica que as notas fiscais que comprovam as glosas desse tópico foram apresentadas no DOC 3.

Observa-se que as glosas referentes a este item foram delineadas no item 4.4 do TVF.

Consultando o ANEXO III como motivo da glosa item 4.4 TVF para esse período de apuração observa-se que não consta notas fiscais glosadas.

Não consta no DOC 3 nota fiscal para esse período de apuração.

Não havendo glosas referente a este tópico e período de apuração não cabe conhecimento.

Aprecio.

NÃO CONHEÇO.

2.4 SERVIÇOS TOPOGRÁFICOS, ANÁLISES QUÍMICAS, SERVIÇOS DE PROJETOS E CONSULTORIA

Alega a recorrente:

Pois bem. Conforme se verifica, o r. acórdão recorrido manteve as glosas por fundamento completamente diverso daquele que as ensejou, constante do Despacho Decisório outrora emitido, o que caracteriza flagrante alteração do critério jurídico adotado pela Fiscalização, o que não se pode permitir em respeito ao disposto nos arts. 146 e 149 do CTN.

Ora, o fato de todos os serviços glosados referirem-se à fase de pesquisa, projetos, estudos de viabilidade e análises químicas e geológicas, bem como o fato desses dispêndios serem indispensáveis ao processo produtivo da Recorrente restou devidamente demonstrado ao longo do processo de fiscalização, sendo incontroverso nos presentes autos. A glosa realizada pela DRF/Itabuna se deu tão somente pelo fato desses gastos terem sido **“aplicados em etapas anteriores e/ou posteriores do processo produtivo”**.

(...)

Consta do acórdão recorrido:

Serviços Topográficos, Análises Químicas, Serviços de projetos e Consultoria

145. Para a fiscalização, os serviços em epígrafe são aplicados em etapas anteriores e/ou posteriores do processo produtivo, logo, não são aplicados durante o processo de produção do minério de níquel. Nesse contexto, se não são aplicados no processo produtivo, conforme determina a legislação de regência, não poderiam ser caracterizados como insumos para efeito de apuração de créditos das contribuições.

146. A interessada explana que a fase de pesquisa, projetos, estudos de viabilidade e análises químicas e geológicas corresponde a atividade inerente e indispensável ao processo produtivo, sendo, inclusive, exigências legais prévias à autorização para efetivo aproveitamento das jazidas minerais.

147. Aduz que as Normas Reguladoras de Mineração - NRM, editadas pelo Departamento Nacional de Produção Mineral - DNPM afirmam claramente que se entende "por **indústria de produção mineral** aquela que abrange a pesquisa mineral, lavra, beneficiamento de minérios, distribuição e comercialização de bens minerais".

148. Segundo a manifestante, é certo também que a pesquisa é um requisito indispensável e necessário ao aproveitamento das jazidas minerais, tanto por questões técnicas como por exigência legal, conforme disposto no Código de Mineração (Decreto nº 62.934/68).

149. Conclui afirmando que está devidamente demonstrado que os serviços ou bens relacionados a pesquisa, projetos, estudos de viabilidade e análises químicas e geológicas estão inseridos no processo produtivo e são indispensáveis, técnica e legalmente, para o aproveitamento de jazidas minerais.

150. Neste item, foram glosadas notas fiscais relativas a diferentes serviços não considerados como insumo pela fiscalização.

151. A interessada, apesar de se inconformar com a glosa de todos os serviços, expende seus argumentos apenas acerca da pesquisa mineral, alegando que a pesquisa é um requisito indispensável e necessário ao aproveitamento das jazidas minerais, tanto por questões técnicas como por exigência legal.

152. Por certo, há ocasiões em que a pesquisa possui o caráter de insumo, conforme delimitado pelo Parecer Normativo nº 5, de 2018, in verbis:

8.2. PESQUISA E PROSPECÇÃO DE RECURSOS MINERAIS E ENERGÉTICOS

117. No mesmo contexto dos dispêndios das pessoas jurídicas em geral com pesquisa e desenvolvimento, encontram-se os dispêndios com pesquisa e prospecção de recursos minerais e energéticos.

118. Conquanto ainda não tenham sido editadas normas contábeis específicas posteriores aos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei nº 11.638, de 2007, permanece aplicável a tais dispêndios a exigência explanada na seção de análise geral do conceito fixado na decisão judicial em estudo de que haja ao final do processo um bem destinado à venda ou um serviço disponibilizado a terceiros (esforço bem-sucedido) para que haja insumos geradores de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

119. Diante disso, de plano conclui-se que não são considerados insumos para fins de apuração de créditos das contribuições os dispêndios da pessoa jurídica com pesquisa e prospecção de minas, jazidas, poços, etc., de recursos minerais ou energéticos que não chegam efetivamente a produzir bens destinados à venda ou insumos para a produção de tais bens.

153. Assim, é considerado insumo o gasto com pesquisa que resulte em empreendimento que venha a produzir bens destinados a venda.

154. Entretanto, as notas fiscais se referem a serviços distintos de pesquisa. São notas de serviços de projeto, de consultoria técnica, topografia etc, para os quais a interessada deixou de comprovar que podem ser considerados como insumo.

155. Como já mencionado anteriormente, cabe à requerente provar o seu direito diante da necessidade de certeza e liquidez do crédito.

(...)

No sentido dos argumentos trazido pela recorrente o acórdão 3803-02.777 – 3ª Turma Especial que guarda alguma semelhança ao presente caso no que se refere aos serviços topográficos e o processo de lavra assim ementado:

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.

Insumos, para fins de creditamento da Contribuição Social não cumulativa, são todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade empresária, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

Os serviços de terraplanagem, sondagem, levantamento topográfico e bombeamento guardam relação de pertinência e essencialidade com o processo de lavra, beneficiamento e embarque do caulim e ensejam o creditamento com base nos gastos efetivamente comprovados.

No mesmo sentido o voto da i. conselheira Fernanda Vieira Kotzias – Relatora no acórdão 3401-011.007 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária em outro processo da mesma recorrente:

Quanto ao item iii, a recorrente busca indicar que os serviços topográficos, análises químicas, serviços de projetos e consultoria foram originalmente glosados pela fiscalização por entender que os mesmos seriam “aplicados em etapas anteriores e/ou posteriores do processo produtivo, logo, não são aplicados durante o processo de produção do minério de níquel”, ao passo que a DRJ manteve a glosa, mas pautou-se em justificativa diversa, referente ao entendimento de que “é considerado insumo o gasto com pesquisa que resulte em empreendimento que venha a produzir bens destinados a venda” e que “as notas fiscais se referem a serviços distintos de pesquisa. São notas de serviços de projeto, de consultoria técnica, topografia etc, para os quais a interessada deixou de comprovar que podem ser considerados como insumo”.

Com vistas a refutar ambas as conclusões, a recorrente argumenta que “a fase de pesquisa, projetos, estudos de viabilidade e análises químicas e geológicas corresponde a atividade inerente e indispensável ao processo produtivo. São, inclusive, exigências legais prévias à autorização para efetivo aproveitamento das jazidas minerais, razão pela qual deve ser reconhecido o direito ao crédito respectivo”.

E que, tais gastos “são justamente o que torna possível o exercício da atividade da Recorrente de exploração do minério de níquel, até mesmo por se tratar de exigências legais prévias à autorização para o aproveitamento das jazidas minerais. Esse fato foi devidamente comprovado ao longo do procedimento de fiscalização (tanto que não foi questionado pelo Despacho Decisório), bem como por meio da Manifestação de Inconformidade apresentada”.

Cabe indicar aqui que a recorrente, em suas defesas, não só descreve a que os serviços em questão se referem, como indica os dispositivos legais que os exigem como condição para concessão de lavra, a exemplo do art. 45 do Código de Mineração (Decreto nº 62.934/68), os arts. 3º e 14 do Código de Minas (Decreto-Lei nº 227/67).

Diante das explicações e documentos trazidos aos autos, entendo que assiste razão à recorrente, principalmente por se tratar de exigência legal e relacionada a viabilização de atividade altamente regulada pelo Estado. Assim, voto pela reversão das glosas sobre os serviços topográficos, análises químicas, serviços de projetos e consultoria correlata.

Não consta nota fiscal glosada no anexo III para este período apuração motivado no item 4.5 do TVF:

Entende-se que os itens tratados nesse tópico como projetos, estudos de viabilidade e análises químicas e geológicas fazem parte da atividade minerária exercida pela recorrente pois correspondem a atividade inerente e indispensável ao processo produtivo que no caso é dependente de exigências legais prévias à autorização para efetivo aproveitamento das jazidas minerais.

Assim como um requisito indispensável e necessário ao aproveitamento das jazidas minerais, tanto por questões técnicas como por exigência legal, entende-se que são passíveis de creditamento como insumos os serviços objeto de glosa nesse tópico por sua essencialidade e relevância ao processo produtivo.

Observa-se, entretanto, que não foi indicado nem localizadas as notas fiscais glosadas entre os documentos juntados no recurso voluntário para este período. Ademais porque não houve glosa para este período de apuração entende-se que não cabe conhecimento dessa alegação.

Aprecio.

NÃO CONHEÇO.

2.4.1 SERVIÇO DE MONTAGEM DE EQUIPAMENTOS – BRASTORNO - NOTA 2011/93

Alega a recorrente:

(...)

Em relação ao serviço de montagem de equipamentos da Mirabela, prestados pela Brastorno Ltda. (NF nº 2011/93), o r. acórdão recorrido consignou que “de fato, serviço de montagem integra o custo de aquisição de um determinado bem, que neste caso faz parte do ativo imobilizado da empresa e assim sendo, o creditamento possível seria da despesa de depreciação eventualmente contabilizada pela contribuinte sobre o valor da imobilização do bem”. Contudo, o r. acórdão entendeu pela manutenção da glosa dos créditos, sob o entendimento de que pela leitura do artigo 1º da Lei nº 11.744/2008, “observa-se que sua aplicação é voltada para aquisição de máquinas e equipamentos enquanto o gasto ora em análise se refere a serviço de montagem, não sendo, portanto, aplicável no presente caso”.

(...)

Ante o exposto, evidente que deve ser reformado o r. acórdão em relação a esse ponto, para que seja devidamente revertida a glosa relativa ao serviço de montagem de equipamentos da Mirabela, prestados pela Brastorno Ltda. (NF nº 2011/93), quer seja para reconhecer o direito ao crédito das contribuições em razão do referido serviço tratar-se de verdadeiro insumo de sua atividade produtiva, ou, ainda, pelo fato do referido serviço ser reconhecido como integrante do ativo imobilizado da área produtiva.

(...)

Consta do acórdão recorrido:

91. Acrescenta que a fiscalização também glosou indevidamente a aquisição de partes e peças de reposição das máquinas da Mirabela, mais especificamente, de Painéis de Pulverização adquiridas da BRASTORNO LTDA, anexando, como exemplo, 3 (três) notas fiscais de aquisição das peças em questão.

(...)

156.Em relação especificamente à nota fiscal 2011/93, da empresa BRASTORNO LTDA, a manifestante alega que o serviço não se enquadra na qualificação atribuída pelo Fisco e, por estar relacionado à montagem de máquinas da Mirabela, permite a tomada de créditos de PIS e Cofins.

157.Alternativamente requer que, quando menos, deve-se admitir que o gasto seja reconhecido como integrante do ativo imobilizado da área produtiva, o que permitiria a tomada do crédito em 07 (sete) meses, nos termos da Lei nº 11.744, de 2008 (e sua modificação pela Lei nº 12.546, de 2011).

158.Em relação à nota fiscal em questão, observa-se na planilha do Dacon, a descrição do serviço da BRASTORNO como de montagem mecânica e a indicação de aplicação na montagem de planta piloto.

159.De fato, serviço de montagem integra o custo de aquisição de um determinado bem, que neste caso faz parte do ativo imobilizado da empresa e assim sendo, o creditamento possível seria da despesa de depreciação eventualmente contabilizada pela contribuinte sobre o valor da imobilização do bem.

160.A contribuinte pleiteia a aplicação do disposto abaixo transcrito:

Lei nº 11.744, de 2008

Art. 1º -As pessoas jurídicas, nas hipóteses de aquisição no mercado interno ou de importação de máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e prestação de serviços, poderão optar pelo desconto dos créditos da Contribuição para o Programa de Integração Social/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) de que tratam o inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e o § 4º do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, da seguinte forma:

(...)

V - no prazo de 7 (sete) meses, no caso de aquisições ocorridas em dezembro de 2011;

161.Entretanto, da simples leitura do artigo, observa-se que sua aplicação é voltada para aquisição de máquinas e equipamentos enquanto o gasto ora em análise se refere a serviço de montagem, não sendo portanto, aplicável no presente caso.

162. Do exposto, mantêm-se as glosas deste item.

Nesse sentido o voto da i. conselheira Fernanda Vieira Kotzias – Relatora no acórdão 3401-011.007 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária em outro processo da mesma recorrente:

Quanto ao **item iv**, serviço de montagem de equipamento prestados pela Brastorno Ltda. (NF n. 2011/93), a DRJ manteve a glosa por entender que, apesar de ser passível de creditamento, o mesmo se referiria ao ativo imobilizado, não sendo possível sua classificação como insumo, apenas como despesa de depreciação.

Opondo-se a esse entendimento, a recorrente defende que se trata de verdadeiro insumo à sua atividade, visto que o serviço se relaciona “à montagem de máquinas da Mirabela, utilizadas em seu processo produtivo, sendo evidente o direito da Recorrente aos créditos de PIS/COFINS correlatos”. Todavia, a título de argumentação, a recorrente faz pedido alternativo para que o referido serviço seja reconhecido como integrante do ativo imobilizado da área produtiva, de modo a permitir, ao menos, a tomada do crédito em 07 (sete) meses, nos termos da Lei nº 11.744/2008.

Ora, tratando-se de montagem de equipamento que faz parte do ativo imobilizado, correto o entendimento da fiscalização para a realização da glosa. Ademais, entendo que processos relativos a PER/DCOMP não se prestam a realizar eventuais alocações de crédito. O que ocorre é a declaração do crédito e sua classificação pelo contribuinte para que a autoridade realize ou não a sua validação/homologação. Desta feita, não há que se falar em pedido alternativo.

Verifica-se que a glosa em discussão neste tópico refere-se a glosa de serviço de montagem e consta no ANEXO III com motivo 4.5 do TVF mas referente a outro período de apuração (corresponde ao período de apuração 12/2011).

Embora entenda-se acertado os fundamentos adotados pelo acórdão recorrido por não se referir a glosa desse período cabe seu não conhecimento.

Aprecio.

NÃO CONHEÇO.

2.5 DEMAIS SERVIÇOS

Alega a recorrente:

(...)

Diante disso, visando à comprovação de que esses itens efetivamente referem-se a serviços de manutenção de máquinas e equipamentos que estão diretamente relacionados ao seu processo produtivo, a Recorrente junta ao presente recurso as Notas Fiscais relativas a esses serviços (DOC. 04) e requer sejam devidamente considerados os créditos respectivos, em respeito ao princípio da verdade material.

Com efeito, conforme se verifica, os referidos serviços referem-se a recuperação e confecção de pinos e buchas utilizados nas esteiras que compõe a linha de produção da Recorrente, serviços de manutenção das empilhadeiras, serviço de

manutenção do sistema de alarme de incêndio (que, conforme restou demonstrado, é considerado insumo da atividade produtiva da Recorrente em razão de imposição legal), serviço de engenharia para avaliação de mineral e serviço de manutenção e calibração de balanças para pesagem de minério, que devem ocorrer de maneira periódica para não comprometer o processo produtivo da Recorrente.

(...)

Consta do acórdão recorrido:

Demais Serviços

163.A fiscalização identificou diversos serviços que reputou não serem passíveis de aproveitamento de créditos de PIS e Cofins, dado que não são aplicados no processo produtivo do minério de níquel, portanto, não se enquadrariam no conceito de insumos para fins do disposto no art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, e da Lei nº 10.637, de 2002. São estes: serviço de calibração da balança; serviços de calibração em chave de fluxo; Serviço de Manutenção do Sistema de Incêndio, Manutenção em equipamentos auxiliares (sem qualquer outra especificação). Foram glosados também os serviços prestados por Pessoa Física.

164.A manifestante alega que dentre a lista dos itens cujo crédito foi indeferido, é possível identificar alguns lançamentos de serviços de manutenção em equipamentos, os quais permitem a tomada de crédito e que a glosa seria indevida por insuficiência de motivação, porque a fiscalização não cuidou de fundamentar os motivos que impediriam o direito creditório.

165.Contrariamente ao que afirma a requerente, a fiscalização fundamentou muito bem as glosas, ao avaliar que os serviços não se enquadrariam no conceito de insumos para fins do disposto no art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, e da Lei nº 10.637, de 2002.

166.Cabe à interessada provar o seu direito ao crédito demonstrando que os serviços podem se enquadrar no conceito de insumo, e ela nada trouxe nesse sentido, não bastando indicar que são relativos à manutenção.

167.Observe-se outro excerto do Parecer Normativo nº 5, de 2018:

7.1. MANUTENÇÃO PERIÓDICA E SUBSTITUIÇÃO DE PARTES DE ATIVOS IMOBILIZADOS

81. Questão importantíssima a ser analisada, dada a grandeza dos valores envolvidos, versa sobre o tratamento conferido aos dispêndios com manutenção periódica **dos ativos produtivos da pessoa jurídica**, entendendo-se esta como esforços para que se mantenha o ativo em funcionamento, o que abrange, entre outras: a) aquisição e instalação no ativo produtivo de peças de reposição de itens consumíveis (ordinariamente se desgastam com o funcionamento do ativo); b)

contratação de serviços de reparo do ativo produtivo (conserto, restauração, recondicionamento, etc.) perante outras pessoas jurídicas, com ou sem fornecimento de bens.

(...)

89. Assim, impende reconhecer que são considerados insumos geradores de créditos das contribuições os bens e serviços adquiridos e utilizados na **manutenção de bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviço. Portanto, também são insumos os bens e serviços** utilizados na manutenção de ativos responsáveis pela produção do insumo utilizado na produção dos bens e serviços finais destinados à venda (insumo do insumo).

168. Ressalte-se que não são todos os serviços de manutenção que são enquadrados como insumo, mas apenas aqueles que se refiram a ativos produtivos (máquinas e equipamentos do processo produtivo), conforme se destacou no trecho transcrito acima.

169. Acrescente-se que serviços prestados por pessoas físicas também não dão direito ao creditamento.

170. Assim, mantêm-se as glosas relativas a este item.

Observa-se que nesse tópico a recorrente contesta glosas do item 4.6 do TVF.

Não consta notas fiscais glosadas no ANEXO III referente ao item 4.6 do TVF.

Não consta no DOC 4 notas fiscais referentes a aquisição no período aqui tratado:

Entende-se assim que as balanças sendo equipamentos do processo produtivo a sua manutenção se mostra essencial ao processo produtivo. Porém em vista de não ter sido localizada glosa e documentos referentes a este período não se deve conhecer.

Aprecio.

NÃO CONHEÇO.

2.6 ENERGIA ELÉTRICA – APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO SOBRE VALOR CHEIO DA NOTA, INCLUINDO ICMS SUBSTITUIÇÃO

(...)

No caso, o valor do ICMS-ST recolhido pelo fornecedor de energia elétrica é embutido no preço cobrado da Recorrente, revelando-se verdadeiro custo de aquisição deste produto. Isto é, para adquirir a energia elétrica consumida em seu processo produtivo, a empresa necessita arcar com o custo do imposto.

(...)

Consta do acórdão recorrido:

171.A fiscalização relata que, cotejando as notas fiscais eletrônicas com os documentos fiscais de entrada constantes dos arquivos transmitidos, constatou que a fiscalizada apurou crédito de PIS e Cofins sobre ICMS - Substituição. Em outras palavras, a fiscalizada, no momento da escrituração das notas fiscais relativas às aquisições de energia elétrica da fornecedora Tradener LTDA, bem como da fornecedora NC Energia S.A, desta última localizou uma nota fiscal na amostra apresentada, inseriu o valor total da Nota Fiscal como sendo valor total dos produtos, por consequência, apropriou-se indevidamente do crédito sobre a parcela do ICMS - Substituição.

172.A fiscalização ressaltou que o valor do ICMS cobrado no regime de substituição tributária não compõe o valor da receita bruta na operação, portanto, não integra a base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins. Nesse diapasão, em obediência ao princípio da não-cumulatividade, o qual pressupõe o pagamento do tributo na etapa econômica anterior, a parcela do ICMS -ST não deve ser considerada para o cálculo dos créditos das contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins.

173.A contribuinte alega que o entendimento da fiscalização desconsidera o sistema e o método de creditamento adotado em relação ao PIS e a Cofins, que é diverso daquele aplicável ao IPI e ICMS.

174.Continua explanando que, quanto às referidas contribuições, dentre as técnicas de cobrança não-cumulativa de tributos, foi adotado, pelo legislador ordinário, o Método Subtrativo Indireto. Nele, a não-cumulatividade é alcançada por meio da concessão de crédito fiscal sobre as compras (custos e despesas) definidas em lei, na mesma proporção da alíquota que grava as vendas (receitas).

175.Conclui, afirmando que, de maneira distinta da não cumulatividade relativa ao IPI e ao ICMS, há tempos conhecida pelo sistema brasileiro e para os quais se aplica o Método de Imposto contra Imposto (compensa-se o montante devido na saída/vendas com o valor efetivamente recolhido por ocasião da entrada/compras), no caso da Contribuição para o PIS e da Cofins é o próprio contribuinte quem apura o valor do seu crédito, os termos da lei, independentemente do montante cobrado na etapa anterior, desde que haja tributação. Assim, no Método Subtrativo Indireto adotado pelas Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003, não há qualquer vinculação com o montante recolhido na etapa anterior com o valor do crédito fiscal do adquirente, sendo que a vedação ao crédito (no todo) ocorre apenas se os bens adquiridos não estiverem sujeitos ao pagamento de PIS/COFINS.

176.A contribuinte tem razão ao afirmar que a não cumulatividade do PIS e da Cofins seguem um regramento próprio, diferente dos regimes do ICMS e do IPI, estabelecido pelas Leis n.ºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003 e também quando diz que há vedação ao crédito se o bem adquirido não houver sofrido tributação.

177. Entretanto, a questão que impende analisar é se o ICMS-ST integra o custo de aquisição da energia elétrica.

178. Para melhor compreensão do tema, transcreve-se trecho da Solução de Consulta COSIT nº 106, de 2014, a qual, nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria:

20. Fica evidente que o ICMS substituição tributária, instituído quer através de convênio entre os estados, quer pela legislação interna de cada ente federado, tem caráter de um imposto pago antecipadamente, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente. Por esta forma, o ICMS-ST, no caso de haver sido recolhido pela substituída na condição de responsável tributária, compõe a base de cálculo da contribuição devida no momento em que ocorrer a operação de venda. Frise-se, o imposto recolhido nesta modalidade não compõe o custo de aquisição da mercadoria.

21. No tocante à apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime de apuração não cumulativa, nos termos da legislação de regência, não existe a possibilidade de se calcular créditos sobre a parcela de ICMS substituição tributária, recolhido pela consulente por força do Decreto do Estado do Ceará nº 27.667, de 2004, com as alterações dadas pelo Decreto nº 30.519, de 2011, haja vista que o ICMS-ST não constitui tributo devido na aquisição da mercadoria para revenda, mas de um imposto que o adquirente deveria recolher quando da saída da mercadoria e não o faz, porque foi substituído na operação.

179. Observe-se ainda excerto da Solução de Consulta COSIT nº 99050, de 24/03/2017, igualmente vinculante:

13. Assim, verifica-se que, no caso em questão, o remetente da energia recolhe o ICMS-ST, o qual não está inserido na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre suas receitas. Por sua vez, o adquirente não pode incluir no seu custo de aquisição da energia o valor do ICMS-ST para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Esse é o entendimento que extrai-se do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003:

“§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

(...)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)”

14.Colaciona-se também aresto do Superior Tribunal de Justiça que decidiu pela impossibilidade de creditamento:

REsp 1456648 / RS RECURSO ESPECIAL 2014/0126247-4 Relator(a) Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES (1141) Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA Data do Julgamento 02/06/2016 Data da Publicação/Fonte DJe 28/06/2016 RT vol. 971 p. 435 Ementa RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/1973. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. VALORES REFERENTES A ICMS SUBSTITUIÇÃO (ICMS- ST). IMPOSSIBILIDADE.

(...)

180.Assim, considerando que o remetente da energia recolhe o ICMS ST, o qual não está inserido na base de cálculo da Contribuição para o PIS e da Cofins incidentes sobre suas receitas. Por sua vez, a manifestante não pode incluir no seu custo de aquisição da energia o valor do ICMS-ST para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

181.Desse modo, mantém-se a glosa efetuada.

Nesse sentido o voto da i. Conselheira Fernanda Vieira Kotzias - Relatora no acórdão 3401-011.007 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária com o qual concordo.

No que se refere à energia elétrica, a fiscalização constatou que a empresa teria apurado créditos de PIS/COFINS sobre o valor total das NFs de aquisição, incluindo, de forma equivocada, os montantes recolhidos a título de ICMS-ST.

Da análise realizada pela DRJ, admitiu-se os argumentos da empresa de que o creditamento de PIS/COFINS segue regramento próprio, diverso do aplicável ao IPI e ao ICMS, o chamado método substrativo indireto. De acordo com este método, a não-cumulatividade do PIS e da COFINS é garantida por meio da concessão de crédito fiscal sobre compras (custos e despesas) definidas em lei, na mesma proporção da alíquota que grava as vendas (receitas). Todavia, por haver entendimento vinculante dentro da RFB por meio da Solução de Consulta COSIT n. 106/2014, entende que a glosa deve ser mantida.

Em sede de recurso voluntário, a recorrente volta a tratar da questão, repisando que o sistema incidente sobre o PIS e a COFINS difere dos demais tributos indiretos, e que a não-cumulatividade do tributo segue o que foi determinado pelo legislador por meio das Leis n.10.637/02 e 10.833/03, cuja única exceção ao creditamento se dá nos casos de bens adquiridos não estiverem sujeitos ao pagamento das referidas contribuições, senão vejamos:

Lei nº 10.637/2002 Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

(...)

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês; II - dos itens mencionados nos incisos IV, V e IX do caput, incorridos no mês; § **2º Não dará direito a crédito o valor:**

(...)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.” (g.n.)

Diante disso, a conclusão da recorrente é que, para o legislador o “que importa é que a operação seja tributada. E, sendo o caso, o adquirente deve aplicar a sua alíquota de PIS/COFINS sobre o valor da entrada do bem, ou seja, o seu custo de aquisição”. E que, “tendo a Recorrente suportado o ônus da parcela referente ao imposto, é inequívoca a sua inclusão na base de crédito das contribuições, sob pena de violação ao disposto no art. 3º, III, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03”.

Nesse sentido, juntou precedente do Superior Tribunal de Justiça, relativo ao REsp 1428247/RS de 15/10/2019, em que a 1ª Turma concluiu da seguinte forma:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 1973.APLICABILIDADE.CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. **NÃO CUMULATIVIDADE. ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA (ICMS-ST). AQUISIÇÃO DE BENS PARA REVENDA POR EMPRESA SUBSTITUÍDA. BASE DE CÁLCULO DO CRÉDITO. INCLUSÃO DO VALOR DO IMPOSTO ESTADUAL. LEGALIDADE. CREDITAMENTO QUE INDEPENDE DA TRIBUTAÇÃO NA ETAPA ANTERIOR. CUSTO DE AQUISIÇÃO CONFIGURADO.**

I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. Aplica-se, in casu, o Código de Processo Civil de 1973.

II - A 1ª Turma desta Corte assentou que a disposição do art. 17 da Lei n. 11.033/2004, a qual assegura a manutenção dos créditos existentes de contribuição ao PIS e da COFINS, ainda que a revenda não seja tributada, não se aplica apenas às operações realizadas com os destinatários do benefício fiscal do REPORTO. Por conseguinte, o direito ao creditamento independe da ocorrência de tributação na etapa anterior, vale dizer, não está vinculado à eventual incidência da contribuição ao PIS e da COFINS sobre a parcela correspondente ao ICMS-ST na operação de venda do substituto ao substituído.

III - Sendo o fato gerador da substituição tributária prévio e definitivo, o direito ao crédito do substituído decorre, a rigor, da repercussão econômica do ônus gerado pelo recolhimento antecipado do ICMS-ST

atribuído ao substituto, compondo, desse modo, o custo de aquisição da mercadoria adquirida pelo revendedor.

IV - A repercussão econômica onerosa do recolhimento antecipado do ICMS-ST, pelo substituto, é assimilada pelo substituído imediato na cadeia quando da aquisição do bem, a quem, todavia, não será facultado gerar crédito na saída da mercadoria (venda), devendo emitir a nota fiscal sem destaque do imposto estadual, tornando o tributo, nesse contexto, irrecuperável na escrita fiscal, critério definidor adotado pela legislação de regência.

V - Recurso especial provido. (REsp 1428247/RS, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, Rel. p/ Acórdão Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/10/2019, DJe 29/10/2019) (g.n.)

Diante das posições acima indicadas, cabe agora tecer algumas observações.

A primeira é de que este Conselho não está vinculado nem à Soluções de Consulta COSIT, nem a precedentes do STJ que não tenham sido julgados com repercussão geral. Assim, tanto os fundamentos trazidos pela DRJ, quanto pelo contribuinte precisam ser refletidos.

A segunda é de que este Conselho já vem consolidando jurisprudência específica, que precisa ser levada em consideração. Indico abaixo alguns julgados recentes sobre a matéria:

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

Período de apuração: 31/05/2013 a 31/12/2014

ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CRÉDITOS. NÃO CUMULATIVIDADE.IMPOSSIBILIDADE.

É incabível a apuração de créditos da não cumulatividade das contribuições em relação ao valor do ICMS Substituição Tributária (ICMS-ST). (CARF. Acórdão n. 3301-007.009 no Processo n. 10480.723937/2018-92. Cons. Rel.

Salvador Cândido Brandão Junior. Dj 23/10/2019)

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

Ano-calendário: 2010

BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO. ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (ICMS-ST).

O valor do ICMS, devidamente destacado nas notas fiscais, auferido pelo contribuinte na condição de substituto tributário pode ser excluído da base de cálculo da Cofins, tanto no regime de apuração cumulativa quanto no regime de apuração não cumulativa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2010

BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO. ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (ICMS-ST).

O valor do ICMS, devidamente destacado nas notas fiscais, auferido pelo contribuinte na condição de substituto tributário pode ser excluído da base de cálculo da contribuição para o PIS, tanto no regime de apuração cumulativa quanto no regime de apuração não cumulativa.

(CARF. Acórdão n. 3201-009.334 no Processo n. 10314.727093/2014-47. Rel. Cons.Hélcio Lafetá Reis. Dj 25/10/2021)

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

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CRÉDITO. NÃO CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

É incabível a apuração de crédito da Cofins não-cumulativa, pelo substituído, em relação ao valor do ICMS-ST recolhido pelo substituto tributário. (CARF. Acórdão n. 3201-009.386 no Processo n. 10280.721284/2012-78. Rel. Cons.

Arnaldo Diefenthaler Dornelles. Dj 26/11/2021)

Avaliando o conteúdo das referidas decisões, verifica-se que a negativa de provimento, na maior parte dos casos, decorre do Convênio ICMS n. 83/00, que autoriza os Estados e o DF a atribuir ao estabelecimento gerador ou distribuidor, inclusive o agente comercializador de energia elétrica, situados em outras unidades federadas a condição de substitutos tributários no que se refere ao ICMS incidente sobre a entrada, em seus territórios, de energia elétrica não destinada à comercialização ou à industrialização.

Como reflexo do Convênio, verifica-se que o fornecedor de energia elétrica localizado em outra unidade da federação não é contribuinte, já que o fato gerador do ICMS-ST é a entrada no Estado de destino quando o adquirente for consumidor final. Consequentemente, na origem, as contribuições incidiram apenas sobre a receita de venda, mas não sobre a parcela do ICMS-ST destacado em NF, já que este seria tributo devido apenas pela recorrente/consumidora.

Neste contexto, entendo que não houve qualquer prejuízo à não-cumulatividade, tendo sido correta a glosa realizada pela fiscalização, motivo pela qual deve ser mantida.

Observa-se ainda que o STJ assentou no Tema Repetitivo 1231 a tese:

1ª) Os tributos recolhidos em substituição tributária não integram o conceito de custo de aquisição previsto no art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77;

2ª) Os valores pagos pelo contribuinte substituto a título de ICMS-ST não geram, no regime não cumulativo, créditos para fins de incidência das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS devidas pelo contribuinte substituído.

Entende-se acertado o acórdão recorrido pelo que se adota seus fundamentos como razão de decidir e de forma complementar aplica-se o Tema 1231 STJ.

Aprecio.

Não assiste razão à recorrente.

2.7 ALUGUEL DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS

Alega a recorrente:

(...)

As glosas mantidas, contudo, não merecem prosperar, pois os itens glosados são relacionados à locação de: (a) caminhão Munk, para coleta de resíduos; (b) caminhão comboio e lubrificante para abastecimento e lubrificação dos equipamentos pesados no interior da mina; (c) caminhão pipa para contenção de poeira e resíduos na operação de lavra; (d) caminhão truck para manutenção industrial na planta de beneficiamento e (e) caminhões e escavadeiras utilizadas na etapa da mina.

Portanto, diferentemente do entendimento adotado pelo acórdão recorrido, os itens glosados não se referem a meros veículos utilizados pela empresa, mas, em verdade, referem-se a máquinas e equipamentos essenciais, os quais são utilizados no processo produtivo da Recorrente, razão pela qual não guardam nenhuma relação com a simples locação de veículos automotores, em razão do seu emprego e da utilização.

(...)

Consta do acórdão recorrido:

Aluguel de Veículos

(...)

185. Na visão da interessada, em nenhuma hipótese seria correto denominar tratores, escavadeiras e máquina perfuratriz utilizados no âmbito industrial da mineração como meros "veículos", devendo tais bens ser compreendidos no contexto em que são utilizados pela Mirabela, pelo qual se qualificam como máquinas e equipamentos do processo produtivo.

186. Segundo ela, em qualquer caso, ainda que superada a qualificação de caminhões, escavadeiras e perfuratrizes como veículos, é de todo evidente que os pagamentos feitos pela Mirabela aos locadores, inclusive a título de serviços de operação das máquinas, correspondem a insumos da empresa, sendo necessários, indispensáveis e ligados ao processo produtivo.

187. Não cabe razão à interessada quando pretende modificar o conceito de veículos para adequá-lo ao contexto em que são utilizados.

188. A legislação de regência da matéria (inciso IV do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, de conteúdos idênticos), que instituíram a não cumulatividade das contribuições do PIS e da Cofins garante o direito ao crédito relativamente às despesas com “aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa.”

189. De imediato, percebe-se a inexistência taxativa no dispositivo legal de aluguel de veículos que lhe permitisse garantir o crédito no sistema não cumulativo.

(...)

191. Assim, não há previsão na legislação para o aproveitamento de crédito sobre os valores pagos à pessoa jurídica a título de aluguéis de veículos.

192. Em outro enfoque, a interessada pleiteia que se reconheça os gastos realizados como insumos ao processo produtivo.

(...)

197. Reitere-se que, em se tratando de locação de veículos, não há previsão legal para o creditamento.

(...)

204. Mantêm-se, portanto, as glosas deste item, excetuando-se aquelas referentes às notas fiscais das empresas U&M MINERAÇÃO E CONSTRUÇÃO S.A. e VAS EXPRESS CARGO TRANSPORTES LTDA, que deverão ser revertidas.

No mesmo sentido o voto da i. conselheira Liziane Angelotti Meira – Presidente e Relatora no acórdão 9303-014.415 – CSRF / 3ª Turma assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

ALUGUEL DE VEÍCULOS. CREDITAMENTO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Somente são admitidas as despesas com aluguéis de máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, não estando contempladas na legislação (inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.637/2002) aquelas com aluguéis de veículos, inclusive os de carga (Solução de Consulta Cosit nº 1/2014 e NBM/SH-TIPI)

Não se tratando de prestação de serviços, mas sim de locação de veículos não se vislumbra a possibilidade de enquadramento na previsão do Inciso II do art. 3º das Leis 10833/2003 e 10637/2002 como insumos.

Entende-se que não há amparo legal para a reversão da glosa pois não está contemplado o aproveitamento de crédito com base no inciso IV do art. 3º das Leis 10.833/03 e

10.637/02 no caso de locação de veículos de transporte de carga ou de passageiros qualquer que seja a atividade econômica da interessada nesse sentido a Súmula Carf n. 190, a seguir transcrita:

Súmula CARF nº 190

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024 – vigência em 27/06/2024

Para fins do disposto no art. 3º, IV, da Lei nº 10.637/2002 e no art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/2003, os dispêndios com locação de veículos de transporte de carga ou de passageiros não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.415; 9303-014.369; 9303-013.956

Esta matéria foi tratada no item 6.1 TVF.

Observando-se o ANEXO III motivo item 6.1 do TVF verifica-se que não há glosa para este período.

Embora acertado o acórdão recorrido nesse ponto não havendo glosa referente à este período não cabe o conhecimento.

Aprecio.

NÃO CONHEÇO.

2.8 DIREITO AO CRÉDITO SOBRE DESPESAS COM FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS NO MERCADO INTERNO

Alega a recorrente:

A DRJ/SDR manteve a glosa do crédito apurado pela Recorrente sobre o frete nas aquisições de insumos cujos produtos transportados não foram passíveis de identificação, sob o entendimento de que “o frete integra o custo de aquisição das mercadorias adquiridas, quando pago pela pessoa jurídica adquirente, e tem a mesma natureza do insumo adquirido. Nesse contexto, é fundamental identificar o bem transportado para determinar se o frete dará ou não direito ao crédito, uma vez que o frete será tributado quando o insumo assim o for”.

(...)

Isso porque, conforme restou demonstrado na Manifestação de Inconformidade, ainda que não tenha sido possível realizar a identificação de alguns insumos, essa verificação sequer é necessária no presente caso já que se tratam de duas despesas autônomas (frete e insumo) em todos os aspectos. Ou seja, não há qualquer relevância na classificação fiscal conferida ao produto transportado, para que seja reconhecido o direito da Recorrente ao crédito relativo aos fretes, posto que, repita se, o frete na aquisição de insumos se caracteriza como um

dispêndio autônomo e, inclusive, que é tributado de forma individual, sendo inequívoco o direito ao crédito de PIS e COFINS respectivo.

(...)

Consta do acórdão recorrido:

Despesas de Frete e Fretes não Identificados

207. Relata a fiscalização que a fiscalizada classificou na rubrica "Armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda" despesas com fretes incorridos nas operações de compras de insumos, no entanto, de acordo com a legislação de regência, o direito ao crédito analisado no presente tópico está adstrito a uma operação de venda.

208. A fiscalização relata ainda que considerando-se ainda que o contribuinte apresentou duas planilhas com informações de frete e que alguns itens encontravam-se duplicados, foram glosadas as despesas de frete em que não foram possíveis a identificação dos bens transportados e as que estavam identificadas porém duplicadas

209. Entende que, em que pese o frete pago na aquisição das mercadorias possa compor a base de cálculo dos créditos não cumulativos, uma vez que consoante a boa técnica contábil e a legislação fiscal (art. 289, § 1º, do RIR/1999) integra o custo de aquisição das mercadorias adquiridas, quando pago pela pessoa jurídica adquirente, somente foi possível reconhecer o direito creditório sobre os fretes contratados com as aludidas pessoas jurídicas quando identificada nos documentos fiscais transmitidos a relação dos insumos transportados.

(...)

212. Equivoca-se a manifestante. O frete integra o custo de aquisição das mercadorias adquiridas, quando pago pela pessoa jurídica adquirente, e tem a mesma natureza do insumo adquirido.

213. Nesse contexto, é fundamental identificar o bem transportado para determinar se o frete dará ou não direito ao crédito, uma vez que o frete será tributado quando o insumo assim o for.

214. Este é o entendimento adotado pelo Parecer Normativo Cosit nº 05, de 2018, ao tratar sobre qual o valor a ser considerado no cálculo do montante do crédito das contribuições referente à aquisição de insumos a ser apurado pela pessoa jurídica beneficiária:

(...)

215. Conforme acima destacado, se for permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, os itens integrantes de seu custo de aquisição (entre eles o frete suportado pelo adquirente) poderão ser incluídos no valor-base para cálculo do montante do crédito, salvo se houver alguma vedação à inclusão. Por outro lado, se não for permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, os itens

integrantes de seu custo de aquisição também não permitirão a apuração de créditos, sequer indiretamente.

216.Devem, portanto, ser mantidas as glosas relativas a estes dois itens.

Entende-se que a necessidade de comprovação da oneração de PIS/COFINS dos produtos (insumos) transportados está superada pela edição da Súmula CARF 188 a seguir transcrita:

Súmula CARF nº 188

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024 – vigência em 27/06/2024

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.478; 9303-014.428; 9303-014.348

Trata-se de glosas referente ao motivo item 7.2 TVF e embora não se desconheça que a recorrente juntou documentos com o recurso voluntário é de se observar que a qualificação dos produtos transportados como insumos não foi superada.

A recorrente não faz a comprovação indicando/relacionando quais os documentos relativos à aquisição dos produtos referem-se aos documentos de transporte e correlacionando os produtos transportados com o processo produtivo de forma a caracterizar os produtos transportados como insumo. Nem mesmo a recorrente faz a correlação dos documentos apresentados (alguns ilegíveis/apagados) com os documentos fiscais objeto de glosa Entende-se que a simples juntada de documentos sem que seja feita a correlação deles com o processo produtivo não se constituem em prova.

Nesse sentido o voto da i. Conselheira Fernanda Vieira Kotzias - Relatora no acórdão 3401-011.007 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária com o qual concordo e a seguir transcrevo excerto:

2.5 Fretes na aquisição de insumos

a) Frete de insumos no mercado interno

Conforme se verifica nos autos, a glosa sobre frete na aquisição de insumos no mercado interno se deu apenas sobre os produtos transportados que não foram passíveis de identificação, o que levou à fiscalização a considerar que os mesmos não se enquadrariam nas hipóteses legais de creditamento.

Por sua vez, a recorrente argumenta que a identificação dos insumos não é pré requisito para fruição do crédito, na medida que a aquisição do insumo e a

contratação do frete são despesas diversas e que não se confundem para fins de creditamento.

Ora, ainda que meu entendimento se alinhe ao da recorrente no que se refere a possibilidade de creditamento dos valores de frete quando o ônus for da empresa e este seja devidamente tributado de PIS/COFINS independente do tratamento tributário imputado à aquisição do insumo, entendo que tal raciocínio não produz nenhum efeito no presente caso.

Isto se deve ao fato de que para que nasça o direito ao crédito sobre os valores de frete, deve-se confirmar que o bem transportado é insumo à produção da recorrente. Todavia, se tratando de produto não identificado, não é possível verificar se o frete em questão refere-se a insumos produtivos ou outros bens que a empresa possa vir a consumir e que não se enquadrem nas hipóteses do art. 3º da Lei n. 10.833/2013, como materiais de escritório, plantas para o jardim da sede da empresa, entre outros.

Assim, não tendo a recorrente demonstrado que a liquidez e certeza das despesas e existindo dúvidas sobre a natureza dos bens transportados, entendo que a glosa deva ser mantida.

Aprecio.

Não assiste razão à recorrente.

2.9 DIREITO AO CRÉDITO SOBRE DESPESAS COM FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS NO MERCADO EXTERNO

Alega a recorrente:

(...)

Cabe esclarecer que a fundamentação utilizada para a manutenção da glosa sobre o frete interno de produto importado é a mesma do frete de produto adquirido no mercado interno, razão pela qual se aplicam a esta glosa todos os mesmos argumentos de defesa já aduzidos e devidamente expostos no tópico anterior **(Tópico III.8)** do presente recurso.

(...)

Caso se entenda, contudo, que seria necessária a apresentação de mais algum documento/esclarecimento específico, que eventualmente não tenha sido juntado, para comprovação dos créditos relativos a determinado item, a Recorrente requer seja o feito baixado em diligência, de forma a possibilitar a comprovação do direito ao creditamento respectivo.

(...)

Consta do acórdão recorrido:

Frete de matéria-prima adquirida de Pessoa Jurídica domiciliada no exterior vinculado à receita de exportação

217.Segundo a fiscalização, conforme descrito em item anterior, somente foi apurado o crédito, para fins de ressarcimento, referente aos bens adquiridos do exterior relacionados às vendas no mercado interno não tributado. Desta forma, o frete relativo a tais bens só pode ser apropriado na mesma proporção.

218. A fiscalização relata que foram glosados os bens adquiridos no exterior para produção de bens exportados.

219.Para a requerente, cabem, em relação a este item, dois argumentos já apresentados na manifestação de inconformidade subjacente:

1) É plenamente legítimo o ressarcimento de créditos de PIS e Cofins decorrentes de importações do contribuinte e que estejam vinculados à receita de exportação, consoante autorizado pelos arts. 17 da Lei nº 11.033, de 2004 c/c art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005 e art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004.

2) Para efeitos fiscais e de apropriação de créditos de PIS e Cofins, o frete da compra é autônomo em relação ao bem adquirido. Logo, não é possível equiparar a sistemática de tributação que envolve a aquisição do insumo àquela referente ao encargo do frete incorrido no seu respectivo transporte, visto tratar-se de situações diversas, com elementos distintos e carga tributária própria.

220.De fato, é permitido o ressarcimento de créditos de PIS e Cofins decorrentes de importações e que estejam vinculados à exportação. Entretanto, é necessário observar o disposto no art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004 a respeito do valor desse crédito, in verbis:

(...)

221.Verifica-se que o crédito a ser aproveitado está definido pelo cálculo da aplicação da alíquota sobre o valor aduaneiro do bem importado. De acordo com os arts. 4º e 5º da Instrução Normativa SRF nº 327, de 9 de maio de 2003, abaixo transcritos, não estão incluídos no valor aduaneiro os custos de transporte e seguro do porto ou aeroporto alfandegado de descarga ou ponto de fronteira alfandegado até o destino final do transporte dentro do território nacional.

(...)

222.Assim, os gastos com frete após o despacho aduaneiro não dão direito ao crédito, pois tais gastos não fizeram parte do valor aduaneiro do bem importado.

223.Tendo, portanto, o legislador previsto diversas hipóteses para que se pudesse descontar créditos em relação aos gastos com transporte, seja de insumos, como nas operações de vendas, não cabe, a pretexto da importância desses gastos - em qualquer que seja a atividade desenvolvida -, estender tal benefício a todo e qualquer dispêndio com transporte suportado pela pessoa jurídica.

224.Desse modo, mantêm-se as glosas relativas a este item.

Em sentido favorável à recorrente o voto da i. Conselheira Fernanda Vieira Kotzias - Relatora no acórdão 3401-011.007 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária em processo da mesma empresa:

Ainda no que se refere às despesas com frete de insumos, requer a recorrente a reversão das glosas sobre os fatos de frete dos produtos importados (já nacionalizados) entre o local de desembarço e o seu estabelecimento.

Em seu acórdão, a DRJ negou tal possibilidade sob o argumento de que tal frete estaria incluído nos dispêndios incorridos com a aquisição do insumo importado. Além disso, justifica sua decisão no fato de que, como tais valores não foram inseridos no valor aduaneiro dos bens importados, não haveria que se falar em direito à apuração de créditos de PIS e COFINS.

Há que se discordar da DRJ quanto a tais argumentos, visto que não são coerentes sob o prisma prático, sequer sob o ponto de vista legal.

Primeiramente, independente dos termos de compra e venda pactuados com o fornecedor estrangeiro, é sabido que, nas importações por conta própria, todos os encargos e trâmites de nacionalização correm por conta do importador, o que significa que todas as operações posteriores ao despacho serão necessariamente realizadas e pagas por ele. Portanto, não há dúvidas de que os valores de frete entre o porto e o estabelecimento para deslocamento dos insumos importados foram realizados e suportados pela recorrente.

Não obstante, em circunstância nenhuma tal frete, que já se dá em território nacional, poderia compor o valor aduaneiro da mercadoria, visto que este se relaciona apenas com os dispêndios e operações de compra e venda, transporte, seguro e despesas de carregamento e descarregamento até o porto, por expressa determinação do GATT. Assim, o que ocorrer após a chegada da mercadoria no país de destino poderá ser tributado, mas não mais sob a perspectiva do comércio exterior e sim dentro das regras de operação no mercado interno – o que de fato acontece.

Feitos os esclarecimentos e sendo o frete em questão tributado à título de PIS/COFINS, devida a reversão das glosas para fins de autorizar seu creditamento.

Esta matéria foi tratada no item 7.3 do TVF:

7.3 – Frete de matéria-prima adquirida de Pessoa Jurídica domiciliada no exterior vinculado à receita de exportação Conforme descrito no item 3.6, somente foi apurado o crédito, para fins de ressarcimento, referente aos bens adquiridos do exterior relacionados às vendas no mercado interno não tributado. Desta forma, o frete relativo a tais bens só pode ser apropriado na mesma proporção.

Foram glosados os bens adquiridos no exterior para produção de bens exportados.

Com a edição da Súmula CARF 188 restou “permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição

para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições”.

Não consta glosa no ANEXO VI motivo item 7.3 TVF para este período. Embora em tese assista razão à recorrente pela aplicação da Súmula CARF 188 entende-se que não cabe o conhecimento posto não ter sido localizada glosa nesse período.

Aprecio.

NÃO CONHEÇO.

2.10 DESPESAS COM ARMAZENAGEM NA OPERAÇÃO DE VENDA – ALEGAÇÃO DE IMPOSSIBILIDADE DE IDENTIFICAÇÃO DO PRODUTO

Alega a recorrente:

(...)

Contudo, o erro de interpretação é ainda mais nítido quando se aplica o mesmo raciocínio (vinculação ao insumo) para a armazenagem de produtos destinados à venda. Nessa hipótese, naturalmente, não se aplica o argumento invocado pela Fiscalização de “custo de aquisição” dos produtos.

A armazenagem ora tratada, quando assumida pela Mirabela, corresponde a uma despesa de venda, cujo direito ao crédito é assegurado expressamente pelos art. 3º, IX e 15, II da Lei nº 10.833/2003, não havendo quaisquer ressalvas ou condicionantes atinentes ao tipo de produto armazenado.

Ademais, não há qualquer sentido ou propósito em se investigar qual o produto armazenado para a venda, na medida em que a Mirabela somente produz um único bem: o minério de Níquel.

(...)

Consta do acórdão recorrido:

225. A fiscalização observou em relação às despesas com armazenagem para alguns itens a situação em que não foi possível identificar a que produto se referem os gastos, não sendo possível apurar crédito sobre tais operações, ou identificados em duplicidade.

226. Para a manifestante a lógica adotada pela fiscalização em relação ao frete compra é equivocada, em razão da autonomia dos custos (frete x insumo).

227. Segundo ela, o erro de interpretação é ainda mais nítido quando se aplica o mesmo raciocínio (vinculação ao insumo) para a armazenagem de produtos destinados a venda. Nessa hipótese, naturalmente, não se aplica o argumento invocado pela Fiscalização de “custo de aquisição” dos produtos.

228. A armazenagem ora tratada, quando assumida pela Mirabela, corresponde a uma despesa de venda, cujo direito ao crédito é assegurado expressamente pelos

art. 3º, IX e 15, II da Lei nº 10.833/2003, não havendo quaisquer ressalvas ou condicionantes atinentes ao tipo de produto armazenado.

229. Aduz que não há qualquer sentido ou propósito em se investigar qual o produto armazenado para a venda, na medida em que a Mirabela somente produz um único bem: o minério de Níquel.

230. A legislação, de fato, prevê o creditamento em relação a armazenagem de mercadoria e frete sobre venda, entretanto, não basta a contribuinte indicar que a despesa é de armazenagem sem apresentar os documentos comprobatórios para que se identifique qual a mercadoria armazenada. A documentação deve permitir aferir que a mercadoria armazenada foi o produto de venda da empresa, o minério de níquel.

231. Por falta de comprovação que a despesa de armazenamento se refere ao minério de níquel, mantém-se a glosa efetuada.

Em sentido favorável à recorrente o voto da i. Conselheira Fernanda Vieira Kotzias - Relatora no acórdão 3401-011.007 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária em processo da mesma empresa:

2.6 Despesas com armazenagem

Outra glosa contestada pela contribuinte diz respeito aos créditos sobre gastos incorridos com armazenagem na operação de venda, cujo entendimento da DRJ foi no sentido de que face ao entendimento de que tais gastos apenas ensejariam o direito ao crédito, caso fosse identificado o produto armazenado.

A recorrente busca contraditar tal decisão no fato de que a Lei nº 10.833/2003, conforme consta dos arts. 3º, IX e 15, II, traz previsão expressa para tomada de créditos sobre a armazenagem e frete na operação de venda, dispensando a necessidade de identificação de mercadoria.

Ora, avaliando o relatório de fiscalização, percebe-se que a glosa sobre a armazenagem foi efetuada de forma conjunta com o frete, utilizando-se, portanto, as mesmas razões para negar o direito a crédito. Ocorre que, diferente do caso do frete, já avaliado no tópico anterior, entendo que aqui assiste razão a recorrente, visto que a empresa, de fato, produz apenas um único bem – o minério de Níquel – e que a mesma arcou com ônus probatório em relação aos valores dispendidos.

Assim, voto por reverter as glosas relativas à armazenagem na operação de venda.

Entende-se que seja possível o crédito sobre a armazenagem de insumos ou de mercadorias destinadas à venda.

Nesse sentido o voto vencedor do i conselheiro Paulo Guilherme Deroulede – Presidente e Redator Designado no acórdão 3301-014.315 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA que concordo nesse ponto e do qual transcrevo excertos:

(...)

Percebe-se que a fiscalização exigia que a armazenagem fosse vinculada à operação de venda, nos termos do inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 e que armazenagem vinculada à importação não era passível de crédito.

Por sua vez, a DRJ em sua decisão (e-fls 2903/2907), incluiu a análise da armazenagem dentro das operações portuárias vinculadas à importação.

Entendo que a armazenagem de insumos ou de mercadorias destinadas à venda pode gerar crédito das contribuições, seja pelo inciso II do artigo 3º (conceito de insumos), seja pelo inciso IX do artigo 3º (como armazenagem de mercadorias), pelas razões a seguir aduzidas.

Inicialmente, é necessário ressaltar que a RFB não interpreta o inciso IXⁱ do artigo 3º nos termos defendidos no TVF, pois a expressão “operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor” somente se aplica ao frete, conforme restou consignado na IN RFB nº 2121/2022, art. 191, incisos IV e V, abaixo transcritos:

Art. 191. Compõem a base de cálculo dos créditos a descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, os valores dos custos e despesas incorridos no mês relativos a:

[...]

IV - armazenagem de mercadorias (Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso IX, § 1º, inciso II, e art. 15, inciso II, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, art. 26);

V - frete na operação de venda de bens ou serviços, nos casos dos arts. 173 e 175, quando o ônus for suportado pelo vendedor (Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso IX, § 1º, inciso II, e art. 15, inciso II, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, art. 26); e

A interpretação dada pela RFB é de que a armazenagem de que trata o inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 se refere apenas a mercadorias, ou seja, bens para revenda e bens produzidos, independentemente de estarem vinculados a uma operação de venda. Assim, as despesas de armazenagem destes bens geram direito a crédito, mesmo antes da operação de venda efetivada, o que afasta a exigência feita pela fiscalização no TVF.

Por outro lado, o conceito de insumo definido no REsp 1.221.170/PR trouxe os critérios de essencialidade e relevância e permitiu o creditamento, por exemplo, de despesas com pesquisa e desenvolvimento (consistentes em dispêndios anteriores ao processo produtivo propriamente dito) consideradas essenciais pelo PN Cosit 5/2018.

Ainda, a Súmula CARF nº 188ⁱⁱ permitiu o creditamento de frete de aquisição de insumos, independentemente da condição de não oneração do insumo, reconhecendo que tal despesa compõe o custo de aquisição do insumo e,

portanto, essencial ao processo produtivo, devendo gerar crédito, se for tributado. A mesma ratio decidendi da referida súmula pode ser aqui aplicada, reconhecendo o crédito da armazenagem como custo de aquisição, independentemente da não tributação do insumo ou de sua tributação pelo valor aduaneiro, afastando os óbices alegados pela DRJ.

Já após a entrada de insumos nos estabelecimentos da recorrente, a armazenagem destes ou de produtos em elaboração consiste em serviços utilizados como insumos, por aplicação direta do inciso II do artigo 3º das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002.

Destarte, a armazenagem de insumos antes de sua tradição, importados ou adquiridos no mercado interno, por compor o custo de aquisição, se enquadra no conceito de insumo. Já a armazenagem de insumos, posterior à sua entrada nos estabelecimentos da recorrente, ou de produtos em elaboração, consiste em serviço utilizado como insumo.

Neste sentido, cito:

Acórdão nº 3102-002.467:

FRETE E ARMAZENAMENTO. CUSTO DE AQUISIÇÃO DO ADQUIRENTE. CRÉDITO VÁLIDO INDEPENDENTEMENTE DO REGIME DE CRÉDITO DO BEM TRANSPORTADO/ARMAZENADO.

A apuração do crédito de frete e de armazenamento não possui uma relação de acessoriedade com a forma de apuração do crédito do produto transportado/armazenado. Não há qualquer previsão legal em contrário. Uma vez provado que o dispêndio configura custo de aquisição para o adquirente, ele deve ser tratado como tal e, por conseguinte, gerar crédito em sua integralidade.

Acórdão nº 9303-014.822:

PIS/COFINS. INSUMOS. ARMAZENAGEM. PRIMEIRO PERÍODO. OBRIGAÇÃO LEGAL. POSSIBILIDADE.

Por obrigação legal de operações portuárias na importação (art. 1º inciso I da Lei 12.815/2013) e armazenagem das mercadorias importadas (IN SRF 680/06 e art.

35, Parágrafo Único da IN RFB 800/2007), é possível conceder créditos para o pagamento das operações portuárias e das despesas com o primeiro período de armazenagem das mercadorias importadas como relevante ao processo produtivo.

Não consta notas fiscais glosadas no ANEXO VI motivo item 7.4 do TVF para este período não cabendo o conhecimento desse tópico.

Embora em tese assista razão à recorrente entende-se no caso que não cabe o conhecimento posto não ter sido localizada glosa nesse período.

Aprecio.

NÃO CONHEÇO.

2.11 ATIVO IMOBILIZADO

2.11.1 CRÉDITOS APURADOS COM BASE NOS ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO

2.11.1.1 SERVIÇOS GEOLÓGICOS, GEOTÉCNICOS E PLANEJAMENTO DE LAVRA PARA ABERTURA DA MINA

Alega a recorrente:

(...)

De todo modo, ainda que seja superada a caracterização como “Edificações e Benfeitorias”, os gastos em questão necessariamente seriam qualificáveis como insumos da Recorrente, ensejando o creditamento imediato de PIS/COFINS pela empresa, pelo custo de aquisição.

Nesse sentido, a fase de pesquisa, projetos, estudos de viabilidade e análises químicas e geológicas corresponde à atividade inerente e indispensável ao processo produtivo. São, inclusive, **exigências legais prévias à autorização para efetivo aproveitamento das jazidas minerais.**

(...)

Consta do acórdão recorrido:

(...)

232.A fiscalização observou que a contribuinte apropriou créditos sobre serviços geológicos, geotécnicos e planejamento de lavra para abertura da mina e ainda gastos com demolição e adequação do terreno para instalação da planta de beneficiamento do minério, portanto atividades prévias à edificação.

233.Relatou que, de acordo com a melhor técnica contábil, estabelecida pelo International Accounting Standard (IAS 16) e pelas Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC TG 27), há algumas situações que merecem especial atenção para se evitar o incorreto reconhecimento de um imobilizado: todos os custos e valores a serem atribuídos a determinado item do Ativo têm, por essência, o curso normal das atividades da empresa. Assim, gastos pré-operacionais ou com a realocação de uma planta fabril, por exemplo, são gastos não ativáveis não gerando, portanto, direito a crédito de PIS e Cofins.

Tais gastos não poderiam tão pouco serem computados em bens e serviços, tendo em vista pertencerem a etapa anterior ao processo produtivo.

234.A manifestante entende que os gastos elencados pelo Fisco -serviços geológicos, geotécnicos, planejamento de lavra para abertura da mina e gastos com adequação do terreno para instalação da planta de beneficiamento - são

passíveis, em determinadas hipóteses, de classificação na rubrica de "**Edificações e/ou Benfeitorias**" e, portanto, sujeitos à ativação como imobilizado e tomada de crédito por encargos de depreciação.

235. Acrescenta que, ainda que seja superada a caracterização como "Edificações e Benfeitorias", os gastos em questão necessariamente seriam qualificáveis como insumos da Mirabela, ensejando o creditamento imediato de PIS e Cofins pela empresa, em razão da aquisição, tendo em vista o disposto no Pronunciamento Contábil CPC nº 27 (atual NBC TG 27).

236. Volta a enfatizar que a fase de pesquisa, projetos, estudos de viabilidade e análises químicas e geológicas corresponde a atividade inerente e indispensável ao processo produtivo. São, inclusive, exigências legais prévias à autorização para efetivo aproveitamento das jazidas minerais.

237. Inicialmente, deve-se destacar a composição do custo do imobilizado definido na NBC TG 27:

(...)

238. Os itens não aceitos pela fiscalização para incorporação ao imobilizado foram serviços geológicos, geotécnicos e planejamento de lavra para abertura da mina e ainda gastos com demolição e adequação do terreno para instalação da planta de beneficiamento do minério, portanto atividades prévias à edificação.

239. Conforme o disposto na NBC TG 27, custos com a preparação do local, como, por exemplo, gastos com demolição e adequação do terreno são ativáveis como custo do bem, ainda que prévias à edificação, devendo ser revertida a respectiva glosa.

240. Entretanto não se enquadram na definição contábil de custo do imobilizado, nem no conceito de insumo determinado neste voto, os demais serviços elencados e, em relação a eles, mantêm-se as glosas.

Em sentido favorável a recorrente o voto da i. Conselheira Fernanda Vieira Kotzias - Relatora no acórdão 3401-011.007 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária em processo da mesma empresa com o qual concordo e adoto seus fundamentos como razão de decidir:

2.7 Ativo Imobilizado

a) Encargos de depreciação

Segundo a empresa, faz-se necessário reconhecer a possibilidade de creditamento dos dispêndios com serviços geológicos, geotécnicos e planejamento de lavra, com base nos encargos de depreciação, os quais tiveram sua glosa mantida pela DRJ sob a conclusão de que seriam gastos prévios às edificações e não incorporáveis ao ativo imobilizado.

A recorrente defende a necessidade de permissão de creditamento com base nos conceitos trazidos pelo CPC n. 27 a respeito do tema, senão vejamos:

“Custos iniciais

11. Itens do ativo imobilizado podem ser adquiridos por razões de segurança ou ambientais.

A aquisição de tal ativo imobilizado, embora não aumentando diretamente os futuros benefícios econômicos de qualquer item específico já existente do ativo imobilizado, pode ser necessária para que a entidade obtenha os benefícios econômicos futuros dos seus outros ativos. **Esses itens do ativo imobilizado qualificam-se para o reconhecimento como ativo porque permitem à entidade obter benefícios econômicos futuros dos ativos relacionados acima dos benefícios que obteria caso não tivesse adquirido esses itens.**

Por exemplo, uma indústria química pode instalar novos processos químicos de manuseamento a fim de atender às exigências ambientais para a produção e armazenamento de produtos químicos perigosos; os melhoramentos e as benfeitorias nas instalações são reconhecidos como ativo porque, sem eles, a entidade não estaria em condições de fabricar e vender tais produtos químicos.

Entretanto, o valor contábil resultante desse ativo e dos ativos relacionados deve ter a redução ao valor recuperável revisada de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos.

Em adição, argumenta ainda que tais estudos e planejamentos seriam exigências legais à autorização para exploração de jazidas minerais, conforme determinam as Normas Reguladoras de Mineração (NRM) editadas pelo Departamento Nacional de Produção Mineral (DNPM), o Decreto n. 62.934/68 e Decreto-Lei n. 227/67. Portanto, diante de tais requisitos, trata-se de etapa essencial à atividade da recorrente, sem a qual sua operação não poderia ocorrer.

Ora, considerando o posicionamento que vem sendo adotado no CARF e, principalmente, nesta Turma, em que vem se reconhecendo o direito a crédito em situações cujas despesas são legalmente vinculantes, entendo que assiste razão à recorrente, motivo pelo qual a glosa deve ser revertida.

Trata este tópico de glosa do item 8.1 do TVF detalhada nos ANEXOS VII a,c.

Aprecio.

Assiste razão à recorrente.

2.12 CRÉDITOS APURADOS COM BASE NO CUSTO DE AQUISIÇÃO

2.12.1 EQUIPAMENTOS AUXILIARES PARA CONSTRUÇÃO E LIMPEZA DAS VIAS DE ACESSO

Alega a recorrente:

As glosas mantidas, contudo, não merecem prosperar, pois referem-se à aquisição de carregadeiras, tratores de esteiras, buldôzers, niveladores de estrada, caminhões e suas respectivas partes e peças de manutenção, além do seu respectivo frete de aquisição.

Portanto, primeiramente, cumpre esclarecer que, conforme restou demonstrado anteriormente (**Tópico III. 7**), não é possível equiparar tais máquinas a meros veículos, em razão do emprego e aplicação de tais máquinas e equipamentos no processo produtivo da Recorrente. Além disso, caso sejam considerados veículos, ainda assim o direito ao crédito existiria, em razão da comprovação da utilização e essencialidade dos bens na cadeia produtiva do minério de níquel.

(...)

Ademais, cabe esclarecer novamente que as máquinas não apenas são utilizadas na abertura e limpeza de vias de acesso à mina, como também são utilizadas pela Recorrente no transporte do minério extraído.

Dessa forma, diferentemente do entendimento adotado pelo acórdão recorrido, percebe-se que tanto a abertura de vias que ligam o local de extração à área de beneficiamento, quanto o transporte do minério de níquel são atividades inseridas no contexto da produção da Mirabela e, assim, as máquinas e equipamentos adquiridos são passíveis de imobilização e tomada de créditos de PIS e COFINS.

Consta do acórdão recorrido:

Sobre Equipamentos auxiliares para construção e limpeza das vias de acesso e o frete correspondente

241.A fiscalização observou que a contribuinte apropriou-se de créditos referentes a equipamentos auxiliares para construção e limpeza das vias de acesso e o frete correspondente. No caso de apuração de crédito com base no valor de aquisição, os bens sujeitos são aqueles utilizados especificamente em razão da produção, não abrangendo ativos utilizados antes de iniciado o processo produtivo ou depois que ele tenha acabado e excluindo se ainda veículos e obras de construção. Desta forma, o gasto tão pouco poderia ser reenquadrado como edificação e benfeitoria para depreciação em 300 meses, tendo em vista que não houve segregação dos serviços de limpeza e construção, alguns gastos referem-se a serviço de locação, compra de veículos e compra de materiais com descrição completamente genérica.

242.Segundo a interessada, os caminhões, tratores de esteiras, carregadeiras, buldôzers e demais máquinas e equipamentos foram utilizados na construção e abertura das vias para ligação da mina à planta de beneficiamento.

243.Aduz que o processo de produção do minério de níquel, no âmbito do complexo industrial da Mirabela, pressupõe o carregamento e transporte do minério do local de extração (mina) até a planta de beneficiamento.

244.Partindo-se da premissa de que o processo produtivo compreende todas as fases mencionadas (da extração até o beneficiamento), a contribuinte afirma que as vias que ligam o local de extração à área de beneficiamento estão inseridas no contexto da atividade produtiva da Mirabela e, assim, as máquinas e equipamento utilizados na construção e manutenção dos acessos são passíveis de imobilização e tomada de créditos de PIS e COFINS.

245.E conclui dizendo que o critério de reconhecimento do ativo adotada pela manifestante, inclusive, está em consonância com o CPC nº 27, o qual define Ativo Imobilizado como "o item tangível que: (a) é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos; e (b) se espera utilizar por mais de um período".

246.A glosa da fiscalização deveu-se ao método de depreciação adotado pela contribuinte, adotando o crédito com base no valor de aquisição, enquanto esta forma exclui veículos e obras de construção.

247.De acordo com a Instrução Normativa SRF nº 457, de 17 de outubro de 2004:

"Art. 1º As pessoas jurídicas sujeitas à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), em relação aos serviços e bens adquiridos no País ou no exterior a partir de 1º de maio de 2004, observado, no que couber, o disposto no art. 69 da Lei nº 3.470, de 1958, e no art. 57 da Lei nº 4.506, de 1964, podem descontar créditos calculados sobre os encargos de depreciação de: - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços; e - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa.

§ 1º Os encargos de depreciação de que trata o caput e seus incisos devem ser determinados mediante a aplicação da taxa de depreciação fixada pela Secretaria da Receita Federal (SRF) em função do prazo de vida útil do bem, nos termos das Instruções Normativas SRF nº 162, de 31 de dezembro de 1998, e nº 130, de 10 de novembro de 1999.

§ 2º Opcionalmente ao disposto no § 12, para fins de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o contribuinte pode calcular créditos sobre o valor de aquisição de bens referidos no caput deste artigo no prazo de:

I - 4 (quatro) anos, no caso de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado; ou 11-2 (dois) anos, no caso de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, novos, relacionados nos Decretos nº 4.955, de 15 de janeiro de 2004, e nº 5.173, de 6 de agosto de 2004, conforme disposição constante do Decreto nº 5.222, de 30 de setembro de 2004, adquiridos a partir de 1º de outubro de 2004, destinados ao ativo imobilizado e empregados em processo industrial do adquirente.

§ 32 Fica vedada a utilização de créditos: - sobre encargos de depreciação acelerada incentivada, apurados na forma do art. 313 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto de Renda (RIR de 1999); e - na hipótese de aquisição de bens usados."

248. Assim, foram corretamente glosados os créditos de depreciação pelo custo de aquisição de veículos.

Trata-se neste tópico glosas do item 8.3 TVF detalhadas nos ANEXOS VII b,c.

Em sentido favorável a recorrente o voto da i. Conselheira Fernanda Vieira Kotzias - Relatora no acórdão 3401-011.007 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária em processo da mesma empresa:

2.7 Ativo Imobilizado

b) Bens ativados pelo custo de aquisição

Por fim, a empresa argumenta seu direito a crédito dos seguintes bens ativados com base em seu custo de aquisição: (i) equipamentos auxiliares para construção e limpeza das vias de acesso; (ii) bens utilizados na implantação do sistema operacional da mina; (iii) serviços de consultoria, assessoria, mão de obra, reembolso, comissionamento, supervisão e controle; (iv) bens utilizados na construção/adequação do almoxarifado e oficina; (v) frete de aquisição de ativos imobilizados; (vi) NCM incompatível; e (vii) serviço incompatível.

O item i, referente a equipamentos auxiliares, foi glosado e mantido pela DRJ sob fundamento de que seriam ativos utilizados fora do processo produtivo da empresa e/ou se tratariam de meros veículos de construção. Todavia, conforme demonstrado pela recorrente, as glosas referem-se à aquisição das seguintes máquinas e equipamentos: carregadeiras, tratores de esteiras, bulldozers, niveladores de estrada, caminhões e suas respectivas partes e peças de manutenção, além do seu respectivo frete de aquisição.

Entende-se que não assiste razão à recorrente quanto a equiparar os veículos carregadeiras, tratores de esteiras, bulldozers, niveladores de estrada, caminhões e suas respectivas partes e peças de manutenção mesmo que utilizados na atividade de produção do minério ao conceito de máquinas e equipamentos visto que a classificação fiscal dos mesmos não ampara esta equiparação.

Entretanto o enquadramento dos referidos bens como outros bens do imobilizado no Inciso VI do art. 3º das Lei 10.833/2003 e 10637/2002:

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)

Assim a defesa da Recorrente se mostra plausível no ponto em que aponta que na atividade de mineração que vai da extração ao beneficiamento as carregadeiras, tratores de

esteiras, buldôzers, niveladores de estrada, caminhões viabilizam a extração e movimentação dos minérios entre os diferentes pontos do processo produtivo o que se mostra imprescindível à concretização da produção.

Embora não faça jus a depreciação acelerada entende-se que como outros bens do imobilizado seja possível o creditamento sobre a depreciação normal sobre a vida útil conforme § 1º, Inciso III do art. 3º das Leis 10833/2003 e 10637/2002.

Nesse sentido o voto do i. conselheiro Hécio Lafetá Reis – Presidente e Relator no acórdão 3201-011.872 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária assim ementado:

CRÉDITO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. VEÍCULOS. POSSIBILIDADE.

Geram direito a crédito os encargos de depreciação de bens do Ativo Imobilizado utilizados no ambiente de produção, situação em que se enquadram os veículos utilizados no cultivo, colheita e transporte interno de frutas, observados os demais requisitos da lei.

Aprecio.

Assiste parcialmente razão à recorrente para que os créditos sejam calculados sobre a depreciação normal dos referidos bens nos termos da IN SRF162/1998.

2.12.2 BENS UTILIZADOS NO PROCESSO DE IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA OPERACIONAL DA MINA – SERVIÇOS DE TI

Alega a recorrente:

(...)

No entanto, não assiste razão o acórdão recorrido neste ponto. Isso porque os gastos com tecnologia da informação que estão associadas a uma indústria (ou a uma mina e planta de beneficiamento de minério, como no caso) podem ser classificados como ativo intangível ou imobilizado, dependendo das circunstâncias, como esclarece o Pronunciamento CPC nº 04:

Para saber se um ativo que contém elementos intangíveis e tangíveis deve ser tratado como ativo imobilizado de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado ou como ativo intangível, nos termos do presente Pronunciamento, **a entidade avalia qual elemento é mais significativo. Por exemplo, um software de uma máquina-ferramenta controlada por computador que não funciona sem esse software específico é parte integrante do referido equipamento, devendo ser tratado como ativo imobilizado.**

(...)

Dessa forma, em qualquer caso, ainda que se entenda que os custos incorridos com softwares e demais serviços de TI não estejam sujeitos à ativação como imobilizado e tomada de crédito pelo custo de aquisição, é de todo evidente que os custos incorridos pela Recorrente com o pagamento dos referidos serviços correspondem a verdadeiros insumos do seu processo produtivo, sendo necessários e indispensáveis para a operacionalização das máquinas e equipamentos empregados em sua produção, sem os quais seria inviável a operação da empresa, razão pela qual as glosas merecem ser revertidas.

Consta do acórdão recorrido:

Utilizados no processo de implantação do sistema operacional de mina

249.Segundo a fiscalização, os gastos informados se referem a serviços de Tecnologia da Informação, aluguel de equipamentos, materiais de construção e sistemas hidráulicos. Como a interpretação da legislação não abre margem para interpretações extensivas, a "implantação de um sistema operacional" não é tangível, os gastos não estão sujeitos a desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência, somente podendo ser computado créditos em 48 meses sobre máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos que dele compõem, sistemas e construções não estão aí abarcados.

250.A interessada alega que sem maiores explicações, foram glosados sob a rubrica em questão aquisições em valores substanciais da "SIDRASUL SISTEMAS HIDRÁULICOS LTDA", inclusive descritos como "ATIVO IMOBILIZADO - MAQUINAS E EQUIPAMENTOS"

251.Acrescenta que os registros referem-se a componentes do custo de aquisição do sistema hidráulico que integra a planta de beneficiamento da Mirabela. E como já explicado anteriormente, o sistema de tubulação é utilizado de forma direta, contínua e intensa no processo produtivo, sendo um dos elementos fundamentais no sistema de máquinas e, portanto, na obtenção do produto final.

252.Conclui dizendo que, diante dessas considerações, devem ser reconhecidos os créditos das aquisições oriundas da SIDRASUL SISTEMAS HIDRÁULICOS LTDA.

(...)

254.Assim, cabe razão à requerente quanto às aquisições da SIDRASUL.

255. Quanto aos demais itens glosados sob a rubrica tratada neste tópico - serviços de TI e equipamentos e acessórios para implantação de sistemas operacionais das minas, equipamentos geo-tecnológicos –a contribuinte informa que as razões para cancelamento das glosas também já foram abordadas na manifestação de inconformidade subjacente (tópico IV.17.1):

256.Alega que correspondem a custos iniciais que são imobilizados porque permitem à entidade obter benefícios econômicos futuros em relação aos demais ativos da empresa que não seriam percebidos sem o referido incremento

257. Ainda que seja superada a caracterização como imobilizado, os gastos em questão necessariamente seriam qualificáveis como insumos da Mirabela, ensejando o creditamento imediato de PIS e Cofins pela empresa, em razão da aquisição.

258. Conforme descrito pela fiscalização, tais despesas não se encaixam no conceito de ativo imobilizado, não têm por objeto bens corpóreos, não estão sujeitos a desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência.

259. Portanto, claramente, tais itens não se caracterizam como imobilizado e não podem ser ativados, por se tratarem de serviços diversos e, neste caso, sem atender aos critérios de essencialidade e relevância para serem utilizados como insumos.

260. Não são essenciais, pois não constituem elemento estrutural e inseparável do processo produtivo nem a sua falta lhes priva de qualidade, quantidade e/ou suficiência. Por outro lado, não representam singularidades do processo produtivo ou decorrem de imposição legal para atender ao critério de relevância.

261. Desse modo, mantêm-se as glosas efetuadas, excetuando as notas fiscais da SIDRASUL.

Em sentido favorável à recorrente o voto da i. Conselheira Fernanda Vieira Kotzias - Relatora no acórdão 3401-011.007 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária em processo da mesma empresa:

O **item ii**, referente ao sistema operacional da mina, nada mais é do que a parte ativável dos serviços de TI (software) que garantem a informatização e automação de todo o processo produtivo. Interessante verificar que a DRJ negou direito ao crédito dos serviços de TI por entender que a RFB apenas deferiria os bens de TI ativáveis, mas, ao se deparar com tais rubricas, igualmente manteve a glosa, desta vez sob o argumento de que o sistema em questão não ser um ativo “tangível”.

Ora, este tema já é pacificado tanto no CARF quanto no Judiciário, sendo devido o creditamento sobre os sistemas informatizados da recorrente, cuja existência foi reconhecida pela DRJ em momento anterior.

Trata-se neste tópico glosas do item 8.4 do TVF detalhadas nos ANEXOS VII b.

Entende-se que se os gastos com software (intangível) ao fim não opera sem a máquina (tangível) possível considerar que vem a se tornar parte integrante do equipamento, sendo ativado como Imobilizado pois o elemento tangível seria mais relevante em seu funcionamento conjunto.

Aprecio.

Assiste razão à recorrente.

2.12.3 SERVIÇOS DE CONSULTORIA, ASSESSORIA, MÃO DE OBRA, REEMBOLSO, COMISSIONAMENTO, SUPERVISÃO E CONTROLE

Alega a recorrente:

Diante disso, visando à comprovação de que esses itens efetivamente referem-se a insumos que estão diretamente relacionados ao seu processo produtivo, a Recorrente junta ao presente recurso as Notas Fiscais relativas a esses serviços/itens (DOC. 05) e requer sejam devidamente considerados os créditos respectivos, em respeito ao princípio da verdade material.

Conforme se verifica pelas Notas Fiscais anexas, para as fornecedoras/prestadoras OUTOTEC Tecnologia do Brasil e ORTENG Equipamentos Industriais, os gastos correspondem a serviços de inspeção e manutenção preventiva em máquinas e equipamentos industriais, bem como serviços de engenharia, serviços de planejamento, serviços de montagem de equipamentos utilizados no processo produtivo e serviços de comissionamento.

Para os demais itens, a Manifestante esclarece que correspondem a i) uma aquisição de prensa de montagem de pneu (fornecedor Work Machine) e ii) Contratação de serviço de recuperação de pneus (Regigant Recuperadora de Pneus), cuja rubrica correta para apropriação de créditos deveria ser “serviços utilizados como insumos”. Os referidos pneus são utilizados nos equipamentos de transporte (caminhões, tratores, etc.) utilizados pela Recorrente no transporte do minério, sendo evidente a sua essencialidade/relevância no processo produtivo da Mirabela.

(...)

Consta do acórdão recorrido:

Serviços de consultoria, assessoria, mão de obra, reembolso e comissionamento e supervisão e controle

262.De acordo com a fiscalização, a contribuinte apropriou-se de créditos referentes a consultoria industrial, assessoria, serviços de treinamento mão de obra para construção, consultoria técnica, mão de obra para gerenciamento, equipamentos de segurança, "reembolso de despesas", reembolso de "despesas de funcionários" e ainda gastos com comissionamento e supervisão e controle e planejamento.

263.Quando questionado sobre o que seriam gastos de comissionamento o contribuinte respondeu que tratava-se do processo de assegurar que os sistemas e componentes de uma edificação ou unidade industrial estejam projetados, instalados, testados, operados e mantidos de acordo com as necessidades e requisitos operacionais".

264.Porém, a fiscalização observou que as despesas acima descritas não se encaixam no conceito de ativo imobilizado, não têm por objeto bens corpóreos, não estão sujeitos a desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou

obsolescência, tão pouco constam no Anexo do Decreto 6.909 de 22 de julho de 2009 como máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos passíveis de apropriação de créditos em 24 meses.

265.A requerente afirma que, para as fornecedoras/prestadoras OUTOTEC Tecnologia do Brasil e ORTENG Equipamentos Industriais, os gastos correspondem a serviços de inspeção e manutenção preventiva em máquinas e equipamentos industriais, embora tenha constado uma descrição mais ampla, como "Consultoria Técnica Industrial".

266.Para os demais itens, a manifestante esclarece que correspondem a: uma aquisição de prensa de montagem de pneu (fornecedor Work Machine) e contratação de serviço de recuperação de pneus (Regigant Recuperadora de Pneus), cuja rubrica correta para apropriação de créditos deveria ser "serviços utilizados como insumos".

267.Da explanação apresentada pela contribuinte, verifica-se que, de fato, os gastos efetuados não são ativáveis como imobilizado, uma vez que correspondem a serviços diversos e conseqüentemente, não há direito ao crédito correspondente.

268.Caberia à interessada provar o seu direito ao crédito demonstrando que os serviços podem se enquadrar no conceito de insumo, e ela nada trouxe nesse sentido, não bastando indicar que são relativos à manutenção, uma vez que estavam descritos como serviços de consultoria.

269.No caso da prensa de montagem de pneus como não faz parte do processo produtivo, também esse item não gera direito ao creditamento.

270. Assim, deverão ser mantidas as glosas relativas a este item.

As glosas referidas nesse tópico foram tratadas no item 8.5 do TVF

8.5 – Serviços de consultoria, assessoria, mão de obra, reembolso e comissionamento e supervisão e controle

(...)

Porém, observa-se que as despesas acima descritas não se encaixam no conceito de ativo imobilizado, não têm por objeto bens corpóreos, não estão sujeitos a desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência, tão pouco constam no Anexo do Decreto 6.909 de 22 de julho de 2009 como máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos passíveis de apropriação de créditos em 24 meses.

Em sentido favorável à recorrente o voto da i. Conselheira Fernanda Vieira Kotzias - Relatora no acórdão 3401-011.007 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária em processo da mesma empresa:

Sobre o item iii, serviços de consultoria, assessoria, mão de obra, reembolso, comissionamento, supervisão e controle, a manutenção da glosa pela DRJ se deu

pela conclusão de carência probatória, visto que “caberia à interessada provar o seu direito ao crédito demonstrando que os serviços podem se enquadrar no conceito de insumo, e ela nada trouxe nesse sentido, não bastando indicar que são relativos à manutenção, uma vez que estavam descritos como serviços de consultoria”.

Já a recorrente afirma que já em sede de manifestação de inconformidade demonstrou que dentre a lista dos itens cujos créditos foram indeferidos, é possível identificar lançamentos de dispêndios que efetivamente permitem a tomada de crédito, fornecendo NFs e detalhes sobre os serviços em questão, tendo a manutenção da glosa se dado pela falta de cuidado na análise dos documentos pela fiscalização e pela DRJ.

De forma resumida, indica que os prestadores e os serviços prestados são: (a) **OUTOTEC Tecnologia do Brasil** e **ORTENG Equipamentos Industriais** - serviços de inspeção e manutenção preventiva em máquinas e equipamentos industriais, bem como serviços de engenharia, serviços de planejamento, serviços de montagem de equipamentos utilizados no processo produtivo e serviços de comissionamento; (b) **Work Machin** - aquisição de prensa de montagem de pneu; e (c) **Regigant Recuperadora de Pneus** - serviço de recuperação de pneus utilizados nos equipamentos de transporte (caminhões, tratores, etc.) utilizados pela Recorrente no transporte do minério.

Restando devidamente demonstrada a essencialidade/relevância desses itens, os quais estão amparados por NFs juntadas aos autos, entendendo que deve-se atender ao pedido de reversão das glosas realizado pela recorrente.

Entende-se acertado o acórdão recorrido pelo que se adota seus fundamentos como razão de decidir.

Observa-se ainda que as glosas deste item 8.5 do TVF constam das planilhas de glosas ANEXO VIIb e VIIc.

Aprecio.

Não assiste razão à recorrente.

2.12.4 BENS UTILIZADOS NA CONSTRUÇÃO/ADEQUAÇÃO DO ALMOXARIFADO DE PEÇAS PARA PLANTA DE BENEFICIAMENTO E MINA (EDIFICAÇÃO)

Alega a recorrente:

(...)

Sem razão, contudo, a r. decisão recorrida. Inicialmente, cumpre esclarecer que tanto o almoxarifado, que é o local utilizado para armazenar peças e produtos utilizados na produção da Recorrente, quanto a oficina para reparos de peças e máquinas utilizados no processo produtivo da Mirabela são, efetivamente, construções utilizadas no bojo da sua produção.

(...)

Portanto, tendo em vista que tanto o almoxarifado quanto a oficina são edificações construídas para “utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços”, não restam dúvidas de que é possível a apropriação de créditos por cotas de 1/24 nos termos do art. 6º da Lei nº 11.488/2007, nos termos que seguem:

(...)

De todo modo, eventualmente, na hipótese de esse não ser o entendimento deste e. CARF, o crédito deve ser recomposto para apuração na regra ordinária de depreciação (25 anos ou 300 meses – Edificações).

Consta do acórdão recorrido:

Utilizado no processo de construção/adequação do almoxarifado de peças para planta de beneficiamento e mina;

271.Segundo a fiscalização, a despeito da possibilidade de desconto no prazo de 24 meses, de créditos do PIS e Cofins na hipótese de edificações incorporadas ao ativo imobilizado, constata-se que o contribuinte equivocou-se na aplicação deste prazo nos itens aqui relacionados, tendo em vista que este benefício é somente para construções utilizadas na produção de bens destinados à venda ou prestação dos serviços. Sendo o almoxarifado um local para armazenagem de peças, é notório que tal construção não é utilizada na produção dos bens destinados a venda.

272.De acordo com a manifestante, nesse ponto, a fiscalização discorda apenas da possibilidade de apropriação de crédito em 24 meses (depreciação acelerada), alegando que, "sendo o almoxarifado um local para armazenagem de peças, é notório que tal construção não é utilizada na produção dos bens destinados a venda".

273.Requer, para este item, que o crédito seja recomposto para apuração na regra ordinária de depreciação (25 anos ou 300 meses - Edificações).

274.Não há discordância, portanto, quanto à procedência da glosa efetuada, uma vez que a manifestante admite a inadequação do procedimento por ela adotado.

275.A contribuinte requer que se aproprie a despesa no prazo de 300 meses, mas não cabe a este órgão julgador refazer os lançamentos contábeis efetuados por ela.Para adotar tal procedimento, cabe à interessada refazer seus lançamentos de depreciação e fazer a respectiva apuração de créditos correspondentes.

276.Dessa forma, resta mantida a glosa efetuada referente a este item.

Em sentido favorável à recorrente o voto da i. Conselheira Fernanda Vieira Kotzias - Relatora no acórdão 3401-011.007 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária em processo da mesma empresa:

No que tange o **item iv**, referente aos bens utilizados na construção/adequação do almoxarifado e oficina, a DRJ entende que a glosa deve ser mantida por não se tratarem se edificações vinculadas ao processo produtivo, ao passo que a recorrente defende que o almoxarifado armazena peças e produtos utilizados na produção, ao passo que a oficina é utilizada para reparos de peças e máquinas. Neste ponto, entendo que a glosa deve ser revertida, visto que a redação do inciso VII do art. 3º da Lei 10.833/2003 não vincula o crédito à função específica que a edificação exerce, ressaltando apenas que os imóveis objeto de edificação ou benfeitorias, sejam eles próprios ou de terceiros, devem ser utilizados nas atividades da empresa- o que, no caso em tela, resta comprovado.

Embora seja possível crédito de PIS/COFINS sobre a depreciação de edificações no regime não cumulativo é essencial a contabilização com a aplicação correta da legislação.

Assim entende-se que não restou comprovado que os gastos se referiam a edificações utilizadas no processo produtivo e ademais não logrou a recorrente demonstrar a contabilização como apontado pelo acórdão recorrido:

275.A contribuinte requer que se aproprie a despesa no prazo de 300 meses, mas não cabe a este órgão julgador refazer os lançamentos contábeis efetuados por ela. Para adotar tal procedimento, cabe à interessada refazer seus lançamentos de depreciação e fazer a respectiva apuração de créditos correspondentes.

Nesse sentido o voto do i. conselheiro Mateus Soares de Oliveira - Relator no acórdão 3002-002.604 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária cujo excerto transcrevo:

(...)

No caso em apreço, a decisão de primeira instancia encontra-se com uma impecável riqueza de detalhes ao apreciar a documentação apresentada, a forma de cálculo adotada pelo recorrente, seus pleitos formulados, assim como o próprio relatório fiscal de fls.1916-1921 que, de forma minuciosa, opinou pela não homologação dos respectivos créditos, apontando e identificando, nas respectivas tabelas de débitos (tabela I) e créditos (tabela II), toda a apuração correta, concluindo pela existência de débitos e não créditos em prol do contribuinte.

A propósito, necessário colacionar trecho da r. decisão recorrida que, com clareza impar, assim se fundamentou:

(...)

FLS. 2037-2038- Constata-se, então, que no período em análise a interessada utilizou saldo de créditos decorrentes de ativo imobilizado – edificações e benfeitorias, regime não-cumulativo, calculando-os sobre o valor integral de aquisição ainda no período pré operacional, para deduzir o valor a pagar de PIS/Cofins apurado a partir de dezembro de 2006, quando entrou em operação. Isto não encontra amparo na legislação que rege a matéria.... Se fosse seguido o raciocínio da interessada a realização de edificações e benfeitorias em imóveis

próprios ou de terceiros geraria o crédito duas vezes: a primeira quando da aquisição dos bens e serviços utilizados nas obras; e a segunda quando da depreciação/amortização dos imóveis/benfeitorias.

Neste caso, o que a lei permite é a apropriação do crédito decorrente de depreciação/amortização das despesas com o bem edificado ou com a benfeitoria realizada, após a imobilização do bem, procedimento que encontra respaldo nas normas contábeis e no CPC 27 – Ativo Imobilizado, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis.

Pelas informações contidas nos autos, não é possível evidenciar se o momento da imobilização dos bens coincidiu com o início de atividade da empresa ou se os bens já estavam disponíveis para utilização em momento anterior. Dessa forma, neste caso, não se vislumbra a possibilidade de apuração de créditos do PIS e da Cofins – regime não cumulativo – decorrente de depreciações do ativo imobilizado (edificações e benfeitorias) no período em que a empresa ainda não estava em operação.

Ponto significativo aqui tratado é que os créditos são da contribuinte, e cabe a ela comprová-los, e não ao Fisco, já que se referem a valores que a beneficiam.

Esta matéria foi tratada no item 8.6 e 8.9 do TVF.

Aprecio.

Não assiste razão à recorrente.

2.12.5 FRETE NA AQUISIÇÃO DE IMOBILIZADO

Alega a recorrente:

(...)

Primeiramente, cumpre esclarecer que, conforme restou demonstrado anteriormente (Tópico III.8), não é possível equiparar a sistemática de tributação que envolve a aquisição do bem àquele referente ao encargo do frete incorrido no seu respectivo transporte, visto tratar-se de situações diversas, com elementos distintos e carga tributária própria.

(...)

Consta do acórdão recorrido:

Serviços de frete de bens do ativo imobilizado

283.Segundo a fiscalização, em que pese o frete pago na aquisição das mercadorias possa compor a base de cálculo dos créditos não cumulativos, uma vez que consoante a boa técnica contábil e a legislação fiscal (art. 289, § 1º, do RIR, de 1999) integra o custo de aquisição das mercadorias adquiridas, quando pago pela pessoa jurídica adquirente, somente é possível reconhecer o direito creditório sobre os fretes contratados com as aludidas pessoas jurídicas quando

identificada qual a mercadoria transportada. É indispensável a identificação dos bens adquiridos, já que o direito ao crédito sobre fretes nas operações de compras está vinculado ao direito do crédito da própria mercadoria. Caso a mercadoria adquirida não permita o aproveitamento de créditos, o crédito sobre o frete também não será admitido.

284. Assim, foram glosados os itens cuja identificação era somente "Prestação de serviços - frete" e sem NCM, tendo em vista que o a descrição do processo produtivo também foi genérica "construção da planta de processamento de minério".

285. A manifestante se insurge, mais uma vez, contra a glosa da fiscalização de créditos de fretes na aquisição de bens (no caso, ativo imobilizado) com base no entendimento de que o tratamento fiscal do produto adquirido define a existência (ou não) ao direito de crédito sobre o gasto com o transporte.

286. Sobre essa controvérsia, ela ratifica seus argumentos trazidos no tópico IV. 14 de sua manifestação, no sentido de que, para efeitos fiscais e de apropriação de créditos de PIS e Cofins, o frete da compra é autônomo em relação ao bem adquirido. Logo, não é possível equiparar a sistemática de tributação que envolve a aquisição do ativo imobilizado àquela referente ao encargo do frete incorrido no seu respectivo transporte, visto tratar-se de situações diversas, com elementos distintos e carga tributária própria.

287. Para a requerente, sendo incontroverso que os dispêndios se referem a pagamentos de fretes para aquisição de ativo imobilizado da planta de processamento de minério, não há que se cogitar sobre a tributação ou não dos componentes adquiridos.

288. Neste voto, já foi tratado o tema de frete na operação de aquisição de insumos onde restou assentado que se for permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, os itens integrantes de seu custo de aquisição (entre eles o frete suportado pelo adquirente) poderão ser incluídos no valor-base para cálculo do montante do crédito, salvo se houver alguma vedação à inclusão. Por outro lado, se não for permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, os itens integrantes de seu custo de aquisição também não permitirão a apuração de créditos, sequer indiretamente.

289. A validade da aplicação deste raciocínio às despesas de depreciação se justifica, pois nem todo item do ativo imobilizado gera direito ao creditamento.

290. Observe-se a Lei nº 10.833, de 2003, valendo as mesmas disposições legais para o PIS, na Lei nº 10.637, de 2002:

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

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)

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

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.(Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)(Vigência)

§1º Observado o disposto no §15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:(Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)(Produção de efeitos) (...)

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês;(Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

(...)

291.Verifica-se, a partir da leitura do dispositivo acima transcrito, que nem todas máquinas e equipamentos incorporados ao ativo imobilizado geram direito ao crédito correspondente à despesa de depreciação. É necessário que sejam adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. Nesse contexto, por exemplo, as máquinas e equipamentos da área administrativa não dão direito ao crédito.

292.Nesse sentido, é imprescindível que se identifique o bem incorporado ao ativo imobilizado, para definir se o seu frete dará ou não direito ao crédito, tendo em vista que o frete integra o custo do bem.

293.Desse modo, não há reparo a fazer no procedimento fiscal quanto a este item.

No mesmo sentido do acórdão recorrido o voto da i. Conselheira Fernanda Vieira Kotzias - Relatora no acórdão 3401-011.007 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária em processo da mesma empresa:

No **item v**, frete na aquisição de ativo imobilizado, a DRJ manteve as glosas pelas mesmas razões dos fretes apurados por encargo de depreciação: a não identificação dos bens transportados. Diante disso, entendo que o mesmo entendimento já explicitado deve ser aplicado a este caso, mantendo-se a glosa.

Entende-se acertado o acórdão recorrido pelo que se adotam seus fundamentos como razão de decidir.

Aprecio.

Não assiste razão à recorrente.

2.12.6 NCM INCOMPATÍVEL

Alega a recorrente:

(...)

Com efeito, considerando as atividades da Mirabela e todo o contexto que permeia a fiscalização, é evidente que a NCM de “plantas vivas e algodão” está equivocada (sendo, de fato, notas de máquinas, equipamentos e ferramental), havendo um mero erro de preenchimento, insuficiente para embasar a glosa dos créditos, ainda mais nos montantes substanciais objeto de exame.

(...)

Nesse ponto, merece reforma o r. acórdão para que seja devidamente reconhecido o crédito em relação à todas as Notas Fiscais glosadas, posto que todos os lançamentos referem-se a máquinas e equipamentos, ferramental e outros itens correlatos que efetivamente são utilizados no processo produtivo.

Tendo em vista que a glosa dos créditos foi mantida pela DRJ apenas em razão de não terem sido apresentadas todas as Notas Fiscais, a Recorrente junta ao presente processo as demais notas cujos créditos foram glosados (DOC. 06) e requer sejam devidamente considerados esses documentos para que sejam reconhecidos os créditos de PIS e COFINS respectivos, em respeito ao princípio da verdade material, que será melhor detalhado em tópico adiante.

Diante do exposto, toda a glosa efetuada sob a rubrica “**NCM Incompatível**” pelo Fisco (item 8.10 do Relatório Fiscal) deve ser anulada, sendo reconhecido o direito a crédito da Recorrente.

Consta do acórdão recorrido:

NCM Incompatível

302.A fiscalização relata que observou pelas Nomenclaturas Comum do Mercosul informadas como ativo imobilizado códigos incompatíveis com as descrições apresentadas e/ou com o conceito de ativo imobilizado como seguintes: 06029090 e 52115900. Tais NCMs correspondem, respectivamente, aos capítulos de plantas vivas e algodão, mas as descrições na planilha apresentada pela fiscalizada apresentam descrições genéricas como “máquinas e equipamentos”, “ferramental”, “item padrão do sistema -não utilizar”, “locação de equipamentos” além de serviços diversos.

303.Em consulta à EFD Contribuições, observou-se que não há detalhamento dos itens contabilizados no ativo imobilizado.

304.A contribuinte afirma que a glosa em apreço, porém, com o devido respeito, se deu de maneira manifestamente ilegal e arbitrária, na medida em que não houve a devida análise dos itens apontados pela Fiscalização, que optou por indeferir os créditos sumariamente.

305.Considerando as atividades da Mirabela e todo o contexto que permeia a fiscalização, considera evidente que a NCM de "plantas vivas e algodão" está equivocada (sendo, de fato, notas de máquinas, equipamentos e ferramental), havendo um mero erro de preenchimento, insuficiente para embasar a glosa dos créditos, ainda mais nos montantes substanciais objeto de exame.

306.Ao surgir alguma dúvida quanto à natureza das operações, entende que caberia à Fiscalização ter questionado o contribuinte, via intimação, para obter os esclarecimentos pertinentes.

307.Desse modo, o fato de o Fisco ter indeferido a apropriação sobre vários itens classificados em categorias que permitem o crédito (tais como "ATIVO IMOBILIZADO - FERRAMENTAL" e "ATIVO IMOBILIZADO - MAQUINAS E EQUIPAMENTOS"), sem efetiva análise de divergência quanto ao que foi declarado, torna a glosa nula, por carência de fundamentação.

308.Acrescenta que, de fato, os lançamentos referem-se a máquinas e equipamentos, ferramental e outros itens correlatos.

309.Para demonstrar o equívoco do Fisco, a contribuinte apresenta três notas fiscais dentre as 159 notas glosadas, a título de exemplo.

310.Requer, sucessivamente, que os autos sejam baixados em diligência para que a DRF/Itabuna possa promover a aferição da regularidade dos créditos em questão.

311.Inicialmente, indefere-se o pedido de diligência, uma vez que esta não se presta a trazer provas ao processo que poderiam ser apresentadas pela contribuinte e sim dirimir eventuais dúvidas para formação da convicção do julgador.

312. Diante do fato que a interessada dispõe das notas fiscais em questão, a ela cabia a apresentação das demais 156 notas para demonstração de seu direito ao crédito. Reiteradas vezes já foi dito neste voto, que o ônus da prova em caso de direito creditório é da requerente.

313.Não há que se falar, portanto, em nulidade da glosa por falta de fundamentação. Ressalte-se que a fiscalização deixou bastante claros os motivos da glosa.

314.Assim, mantém-se a glosa efetuada em relação a este item. Em relação às notas apresentadas, cabe razão à contribuinte, pois como se referem a máquinas e equipamentos do processo produtivo, geram direito ao creditamento.

No mesmo sentido do acórdão recorrido o voto da i. Conselheira Fernanda Vieira Kotzias - Relatora no acórdão 3401-011.007 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária:

b) Bens ativados pelo custo de aquisição

No que se refere aos **itens vi e vii**, a recorrente busca reverter a glosa sobre bens e serviços que não puderam ser identificados e aos serviços/materiais considerados pela fiscalização como aplicados a ativos não condizentes com o conceito de máquinas e equipamentos.

(...)

A título de esclarecimento, a recorrente juntou todas as NFs indicadas ao recurso voluntário, requerendo a reversão das glosas – o que entendo ser cabível de deferimento.

Sobre os serviços considerados incompatíveis ao conceito de imobilização pela fiscalização, referentes a alugueis de containers e equipamentos, a recorrente esclarece que “os containers locados pela Recorrente são utilizados na armazenagem de insumos”, sendo ambos considerados essenciais às atividades da empresa, “não havendo qualquer razão ou lógica para desqualificar tal natureza” e que que “tais gastos se enquadram perfeitamente na hipótese legal do art. 3º, inc. IV das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003”, requerendo, alternativamente que os créditos sejam deferidos sob a categoria de serviços utilizados como insumos.

Neste ponto, enfrenta-se situação idêntica já enfrentada no item 2.2, em que, ainda que se concorde com a recorrente de que a despesa seja passível de creditamento, a sua contabilização de forma equivocada em PER/DCOMP impede o reconhecimento do crédito por este Conselho, tendo em vista se tratar de mera análise para fins de homologação.

Não se vislumbra a alegada nulidade por cerceamento de defesa visto que a fiscalização se baseou em planilhas e declarações da própria recorrente que a princípio devem estar corretamente preenchidos e o acórdão recorrido indicou que a recorrente não se desincumbiu do ônus da prova que lhe cabia.

Observa-se que as glosas do ítem 8.10 do TVF foram detalhadas no ANEXO VIIc e a recorrente aponta para as notas fiscais apresentadas no DOC 6.

Na Planilha de glosas ANEXO VIIc referente aos itens com motivo 8.10 TVF para o período desse processo.

No DOC 6 não consta documento para esse período ou anterior.

Entende-se que as notas de prestação de serviços apenas por si só não se prestam a comprovar as glosas de crédito do imobilizado sujeito a depreciação. Outrossim a recorrente não aponta bens imobilizados passíveis de depreciação nem sua função na atividade produtiva.

Ademais entende-se que a mera juntada de documentos não se constitui em prova dos fatos alegados.

Aprecio.

Não assiste razão à recorrente.

2.12.7 SERVIÇO INCOMPATÍVEL

Alega a recorrente

(...)

Ao se fazer esse questionamento, percebe-se que não há como negar o direito ao crédito sobre os aluguéis em apreço, uma vez que tais gastos se enquadram perfeitamente na hipótese legal do art. 3º, inc. IV das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Assim, uma vez demonstrado que os custos incorridos pela Recorrente com a “Locação de Containers” e “Locação de Equipamento” são despesas essenciais e diretamente relacionadas ao seu processo produtivo, resta inequívoco que, caso seja desconsiderado o registro no imobilizado, devem ser reconhecidos os créditos na categoria de “serviços utilizados como insumos”, consoante todos os esclarecimentos já prestados ao longo do presente recurso.

Ademais, o mesmo se dá em relação à britagem de minério. Embora não esteja claro se o Fisco alude a bens ou serviços utilizados na britagem do minério, ou mesmo a itens de imobilizado relacionados a essa atividade, **em qualquer das hipóteses haverá crédito em favor da Mirabela, haja vista que a britagem é fase do seu processo produtivo.**

Chama a atenção, por outro lado, a última justificativa para a glosa ora tratada: Por qual razão não seria admitido o Crédito de Imobilizado sobre ferramentais (componentes de máquinas)? Ora, não há qualquer controvérsia no âmbito da Receita Federal acerca do direito de crédito sobre ferramentais, que nada mais são do que componentes de máquinas industriais. Logo, o crédito corresponde deve ser reconhecido em favor da Mirabela.

Consta do acórdão recorrido:

Serviço Incompatível

315.Segundo a fiscalização, observou-se que a contribuinte apurou créditos sobre alguns serviços que não eram condizentes com o conceito de imobilização como "Locação de Containers" e "locação de equipamento". Além destes o contribuinte apurou créditos para britagem do minério. Glosou-se ainda a aquisição de Ativo Imobilizado Ferramental.

316.A requerente alega que a glosa denominada pelo Fisco como "Serviço Incompatível" foi realizada sem maiores explicações ou justificativas.

317.No que toca aos serviços de "Locação de Containers" e "Locação de Equipamento", a contribuinte requer que, caso seja desconsiderado o registro no imobilizado, devem ser reconhecidos os créditos na categoria de "serviços

utilizados como insumos", consoante todos os esclarecimentos já prestados ao longo da sua defesa.

318. Acrescenta que o mesmo se dá em relação à britagem de minério. Embora não esteja claro se o Fisco alude a bens ou serviços utilizados na britagem do minério, ou mesmo a itens de imobilizado relacionados a essa atividade, em qualquer das hipóteses haverá crédito em favor da Mirabela, haja vista que a britagem é fase do seu processo produtivo.

319. A manifestante ressalta que não há controvérsia no âmbito da Receita Federal acerca do direito de crédito sobre ferramentais, que nada mais são do que componentes de máquinas industriais. Logo, o crédito corresponde deve ser reconhecido em favor da Mirabela.

320. Em relação aos lançamentos referentes à locação de equipamentos, não se pode admitir a imobilização do dispêndio por não atender às características de ativo imobilizado.

321. A contribuinte requer que seja admitido o crédito como serviço utilizado como insumo, entretanto, cabe destacar que a locação de equipamentos, por si só, não se caracteriza como serviço, salvo se ocorrer sob o manto de um contrato de prestação de serviços.

322. No presente caso, não houve, por parte da interessada qualquer comprovação que se tratasse efetivamente de uma prestação de serviços que se caracterizasse como insumo ao processo produtivo.

323. Quanto à incorporação ao imobilizado de ferramentas e de bens destinados à britagem do minério, a manifestante também deixou de identificar quais notas fiscais seriam relativas a bens ativáveis e que poderiam sofrer depreciação.

324. Desse modo, as glosas relativa a este item serão mantidas.

Trata-se das glosas promovidas pela fiscalização delineadas no item 8.11 do TVF e detalhadas nos anexos VIIb e VIIc. Transcrevo a seguir excerto TVF

8.11 – Serviço Incompatível

Observou-se que o contribuinte apurou créditos sobre alguns serviços que não eram condizentes com o conceito de imobilização como "Locação de Containers" e "locação de equipamento". Além destes o contribuinte apurou créditos para britagem do minério. Glosou-se ainda a aquisição de Ativo Imobilizado Ferramental.

De forma convergente ao acórdão recorrido na conclusão o voto da i. Conselheira Fernanda Vieira Kotzias - Relatora no acórdão 3401-011.007 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária:

b) Bens ativados pelo custo de aquisição

(...)

No que se refere aos **itens vi e vii**, a recorrente busca reverter a glosa sobre bens e serviços que não puderam ser identificados e aos serviços/materiais considerados pela fiscalização como aplicados a ativos não condizentes com o conceito de máquinas e equipamentos.

(...)

A título de esclarecimento, a recorrente juntou todas as NFs indicadas ao recurso voluntário, requerendo a reversão das glosas – o que entendo ser cabível de deferimento.

Sobre os serviços considerados incompatíveis ao conceito de imobilização pela fiscalização, referentes a alugueis de containers e equipamentos, a recorrente esclarece que “os containers locados pela Recorrente são utilizados na armazenagem de insumos”, sendo ambos considerados essenciais às atividades da empresa, “não havendo qualquer razão ou lógica para desqualificar tal natureza” e que que “tais gastos se enquadram perfeitamente na hipótese legal do art. 3º, inc. IV das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003”, requerendo, alternativamente que os créditos sejam deferidos sob a categoria de serviços utilizados como insumos.

Neste ponto, enfrenta-se situação idêntica já enfrentada no item 2.2, em que, ainda que se concorde com a recorrente de que a despesa seja passível de creditamento, a sua contabilização de forma equivocada em PER/DCOMP impede o reconhecimento do crédito por este Conselho, tendo em vista se tratar de mera análise para fins de homologação.

Por outro lado, cabe reverter as glosas sobre os serviços de construção/adequação de britagem do minério, glosados sob o entendimento de que tais bens e serviços não foram empregados em máquinas ou equipamentos utilizados na produção de bens destinados à venda, motivo pelo qual não poderiam ser depreciados em 24 ou 48 meses, visto que, em momento anterior, já se discorreu sobre a planta de processamento de minério e o processo de britagem como partes essenciais/relevantes ao processo produtivo da recorrente.

Na planilha Anexo VIIb e Anexo VIIc consta glosa para período de 2009 anterior ao período desse processo com motivo ítem 8.11 do TVF:

1097CORDIER MARCELO B CORDIERnov-09 1050CORDIER MARCELO B
CORDIERnov-09 1056CORDIER MARCELO B CORDIERnov-09 1010CORDIER
MARCELO B CORDIERnov-09

Entende-se acertado o acórdão recorrido pelo que se adota seus fundamentos como razão de decidir.

Aprecio.

Não assiste razão à recorrente.

2.12.8 ATIVO IMOBILIZADO - SUCESSIVAMENTE: RECOMPOSIÇÃO DA APURAÇÃO DA EMPRESA PARA ADEQUAÇÃO DOS CRITÉRIOS DE TOMADA DE CRÉDITO

Alega a recorrente:

Entretanto, tanto no procedimento fiscalizatório como no r. acórdão recorrido, a DRF/Itabuna e a DRJ limitaram-se a excluir/manter as glosas dos itens da base de créditos quando discordou do critério de apuração, sem realizar a respectiva reclassificação para o método que entendeu como devido.

Assim, houve claro prejuízo ao contribuinte.

Inclusive, como demonstrado, houve situações em que o Fisco discordou do critério de creditamento à razão de 1/48 (máquinas e equipamentos da área produtiva) por conferir aos bens tratamento que permitiria o creditamento por cotas mensais de 1/24 (Edificações da Área Produtiva). Houve ainda situações em que, caso desclassificados os bens como imobilizados, eles seriam reenquadrados como insumos do processo produtivo, ensejando a tomada de créditos imediata.

Desse modo, em caráter sucessivo, em relação às glosas sobre os itens de ativo imobilizado, naquilo em que eventualmente for mantido o entendimento da DRF/Itabuna e da DRJ/SDR, deve ser determinado o recálculo dos créditos, realocando os itens para os critérios de apuração aceitos.

Consta do acórdão recorrido:

Edificações

294.No caso de edificações, a legislação só permite benefício de apropriação em 24 meses para edificações utilizadas na produção do bem destinado à venda.Na descrição dos processos de trabalho, observaram-se processos como materiais de construção civil para construção de reservatório de água, armazenagem de explosivo, subestação de energia, oficina para reparo de equipamentos, cobertura da planta, portaria, balança, posto de abastecimento, além de descrições genéricas como "Processo de construção da planta de processamento de minério".

295.Ocorre que com base nas informações prestadas, a contribuinte optou pela adoção de créditos acelerados (24 meses) e créditos apurados com base nos encargos de depreciação. Opção esta que não é válida. O contribuinte deve optar por somente uma das formas de apuração do crédito. Existem descrições genéricas e idênticas para os dois tipos de apuração.

296. Assim, glosou-se todo o crédito apurado com base na depreciação acelerada de 24 meses.

297.A interessada afirma que apurou regularmente os créditos sobre as suas Edificações, conforme planilhas em anexo, sendo que, quando relacionadas à área produtiva, foram tomados créditos em 24 meses e, nas demais hipóteses, pelos encargos de depreciação no prazo ordinário.

298.Complementa, dizendo que, diversamente do que alegado pelo Fisco, não existe nenhuma determinação legal de que impeça a adoção dos 2 (dois) métodos, até mesmo porque apenas determinados tipos de edificações estão sujeitas ao prazo acelerado de 24 meses, citando em seu favor a IN nº 457, de 2004.

299.Neste ponto, cabe razão à manifestante.

300.Os dois métodos podem ser adotados simultaneamente, para serem aplicados em ativos distintos, uma vez que não há vedação legal. Enquanto determinada edificação pode ser submetida à depreciação acelerada de 24 meses, outras podem estar sujeitas ao prazo comum.

301.Tendo sido a simultaneidade de métodos de depreciação o fundamento para as glosas, e chegando-se à conclusão de sua possibilidade, devem ser revertidas as glosas efetuadas.

Esta matéria foi tratada no voto da i. Conselheira Fernanda Vieira Kotzias - Relatora no acórdão 3401-011.007 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária:

Por fim, deve-se ressaltar que a recorrente apresenta um último tópico em seu recurso voluntário requerendo que, naquilo que eventualmente for mantido o entendimento da DRF/Itabuna e da DRJ/SDR, deve ser determinado o recálculo dos créditos, realocando os itens para os critérios de apuração aceitos. Todavia, entendo que tal pedido não mereça prosperar, visto que os PAFs que tratam de PER/DCOMP tem como finalidade a homologação ou não de créditos e apurações realizadas pela empresa interessada, não sendo possível a realocação e recálculo de eventuais créditos a luz de fundamentos e critérios não trazidos pelo próprio contribuinte durante o processo.

Entende-se acertado o acórdão recorrido que ao apreciar as rubricas se posicionou pela impossibilidade de realocação pelo que adoto seus fundamentos como razão de decidir.

Aprecio.

Não assiste razão à recorrente.

3 NECESSIDADE DE REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA – VERDADE MATERIAL

Alega a recorrente:

Caso esse Eg. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais entenda que as planilhas e demais documentos apresentados ao presente processo administrativo (ao longo do procedimento fiscalizatório e na defesa) não são suficientes à comprovação do direito postulado pela Recorrente, deve ser reconhecida a necessidade de realização de diligência nesse sentido, haja vista que cabe ao Fisco fiscalizar e verificar as alegações do contribuinte.

É dever do contribuinte apresentar as provas que entende necessárias à comprovação do seu direito e, caso a Fiscalização não se dê por convencida, os autos devem ser baixados para realização de diligências in loco, ou solicitação de juntada de documentos.

O art. 28 do Decreto nº 7.574/2011 prevê que cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do DEVER atribuído ao órgão competente para a instrução do processo administrativo:

Art. 28. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e sem prejuízo do disposto no art. 29”

(...)

Consta do acórdão recorrido

17. Já nos casos de utilização de direito creditório pela contribuinte, entretanto, o quadro resta modificado. Quando a situação posta se refere a desconto, restituição, compensação ou ressarcimento de créditos, é atribuição da requerente a demonstração da efetiva existência deste. O Código de Processo Civil, Lei nº 13.105, de 2015, aqui aplicável subsidiariamente ao Decreto nº 70.235, de 1972, estabelece, em seu art. 373, que o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito.

18. Portanto, em entendendo a autoridade fiscal que os documentos e informações produzidas pelo contribuinte durante o procedimento fiscal não se mostram bastantes e suficientes para demonstrar de forma inequívoca o crédito pretendido, ou entendendo que o crédito inexistente, em razão de as operações demonstradas pela contribuinte não se enquadrarem nas hipóteses de creditamento legalmente previstas, cabe a este negar o direito, total ou parcialmente, explicitando claramente sua motivação.

19. Neste caso, cabe ao contribuinte, em sua defesa ao crédito, provar o teor das alegações que contrapõe aos argumentos postos pela autoridade fiscal para não acatar, ou acatar apenas parcialmente o crédito pretendido. Decerto, não basta ao contribuinte apenas alegar sem provar; não basta, simplesmente vir aos autos discordando do entendimento da autoridade fiscal e afirmando que entende possuir o direito ao crédito em relação a um ou outro tipo de despesa ou gasto; a contribuinte deve ser capaz de comprovar cabalmente o direito ao crédito que alega, identificando, dentre as operações glosadas, aquelas que entende que lhe dariam origem e demonstrando sua conformidade com os dispositivos legais de regência.

Conforme abordado ao longo do voto mostrou-se desnecessária a diligência para formar o convencimento desse julgador.

Aprecio.

Não assiste razão à recorrente.

4 CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso voluntário e, no mérito, na parte conhecida DAR PARCIAL PROVIMENTO para reverter as glosas : 2.11.1.1; 2.12.1(para que os créditos sejam calculados sobre a depreciação normal dos referidos bens); .item 2.12.2.

Assinado Digitalmente

Márcio José Pinto Ribeiro

VOTO VENCEDOR

Conselheira **Keli Campos de Lima**, redatora designada

Em que pese o entendimento da i. Relator, ousou dele divergir em relação a alguns pontos da decisão, conforme razões a seguir.

Locação de Container e Equipamentos (serviço incompatível).

O acórdão recorrido, cujos fundamentos foram adotados pelo Relator, manteve a glosa sob o argumento de que "a locação de equipamentos, por si só, não se caracteriza como serviço", apegando-se a uma distinção formal entre obrigações de dar e de fazer.

É imperativo invocar o conceito econômico e a substância sobre a forma, tal como fez o Supremo Tribunal Federal no julgamento do Tema 581 (RE 651.703/PR)¹. Naquela ocasião, a

¹ Vide trecho do Voto do Ministro Luiz Fux fls. 18 e seguintes:

"Porquanto, a Suprema Corte, no julgamento dos RRETE 547.245 e 592.905, ao permitir a incidência do ISSQN nas operações de leasing financeiro e leaseback sinalizou que a interpretação do conceito de "serviços" no texto constitucional tem um sentido mais amplo do que tão somente vinculado ao conceito de "obrigação de fazer", vindo a superar seu precedente no RE 116.121, em que decidira pela adoção do conceito de serviço sinteticamente eclipsada numa obrigação de fazer.

[...]

A finalidade dessa classificação (obrigação de dar e obrigação de fazer) escapa totalmente àquela que o legislador constitucional pretendeu alcançar, ao elencar os serviços no texto constitucional tributáveis pelos impostos (por exemplo, serviços de comunicação – tributáveis pelo ICMS; serviços financeiros e securitários – tributáveis pelo IOF; e, residualmente, os demais serviços de qualquer natureza – tributáveis pelo ISS), qual seja, a de captar todas as atividades empresariais cujos produtos fossem serviços, bens imateriais em contraposição aos bens materiais, sujeitos a remuneração no mercado.

A doutrina também sufraga esta tese:

Essa adjetivação "de qualquer natureza", alias, faz muito mais sentido quando se entende que o constituinte incorporou o conceito econômico de serviços. Isso porque, diferentemente do conceito de serviços no Direito Civil (e não no Direito Privado como um todo) que não demanda maiores exercícios interpretativos, por ser facilmente apreensível (embora dificilmente aplicável numa série de atividades econômicas) –, o conceito de serviços na Economia, de maneira distinta, já apresenta, de pronto, uma vagueza semântica caracterizada pelo conjunto de atividades econômicas que não consubstanciam, como produtos, bens materiais. Tal vagueza, ao ser acompanhada da expressão "de qualquer natureza", denota que é tributável pelo ISS toda a residualidade desse conceito no universo da atividade econômica, depois de afastados os serviços de comunicação e de transporte interestadual ou intermunicipal, tributáveis pelo ICMS; os serviços

Suprema Corte adotou uma compreensão ampla de "serviço", focando na utilidade econômica oferecida. Nesse sentido, a locação de um container para a finalidade específica de armazenar insumos, ou de um equipamento para ser empregado diretamente na produção, não é uma mera "entrega" de um bem, mas sim a prestação de uma solução logística e operacional.

No presente caso, a Recorrente esclarece que os containers são utilizados para a armazenagem de insumos, uma função indispensável para a logística e organização da produção. O serviço prestado, em sua substância econômica, é a disponibilização de uma estrutura de armazenagem segura e adequada, sem a qual a gestão de materiais seria impraticável.

Assim, por serem equipamentos que desempenham um papel ativo e essencial na cadeia produtiva, a despesa com sua locação passa, portanto, pelo teste de essencialidade e relevância do Tema Repetitivo 779 do STJ, qualificando-se como insumo para fins de creditamento (inciso II do art. 3º).

Dessa forma, a glosa sobre a locação de containers e equipamentos, baseada em uma interpretação restritiva e formalista de "serviço", também deve ser revertida.

Pedido subsidiário de recomposição da apuração da empresa para adequação dos critérios de tomada de crédito.

Argumenta a Recorrente, em síntese, que a fiscalização, ao glosar os créditos por discordar do critério de apuração acelerada, deveria ter, de ofício, aplicado o critério que julgava correto em vez de simplesmente zerar o crédito, o que lhe gerou prejuízo.

O voto condutor adota o entendimento de que, em processos de ressarcimento, a função deste Conselho se limita a homologar ou não os créditos tais como apurados pelo contribuinte, sem a possibilidade de determinar recálculos ou reclassificações.

financeiros, tributáveis pelo IOF. (MACEDO, Alberto. ISS - O Conceito Econômico de Serviços Já Foi Juridicizado Há Tempos Também pelo Direito Privado. In: XII Congresso Nacional de Estudos Tributários - Direito Tributário e os Novos Horizontes do Processo. MACEDO, Alberto [et al.]. - São Paulo: Editora Noeses, 2015, p. 71/79).

Assim, embora seja possível verificar a existência de corrente doutrinária a identificar o conceito de serviços com obrigação de fazer, há também categorização no sentido de que o conceito econômico de prestação de serviço não se confunde com o conceito de prestação de serviço de Direito Civil, verbis: Serviço, portanto, vem a ser o resultado da atividade humana na criação de um bem que não se apresenta sob a forma de bem material, v.g., a atividade do transportador, do locador de bens imóveis, do médico, etc. O conceito econômico de "prestação de serviço" (fornecimento de bem imaterial) não se confunde nem se equipara ao conceito de "prestação de serviços" do direito civil, que é conceituado como fornecimento apenas de trabalho (prestação de serviços e o fornecimento mediante remuneração, do trabalho a terceiro). O conceito econômico não se apresenta acanhado, abrange tanto o simples fornecimento de trabalho (prestação de serviços de direito civil) como outras atividades: v.g.: locação de bens móveis, transporte, publicidade, hospedagem, diversões públicas, cessão de direitos, depósito, execução de obrigações de não fazer, etc. (venda de bens imateriais). (MORAES, Bernardo Ribeiro de. Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços. 1ª Ed, 3ª tiragem. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1984, p. 42/43). Sob este ângulo, o conceito de prestação de serviços não tem por premissa a configuração dada pelo Direito Civil, mas relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades imateriais, prestados com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador." (grifamos)

Ocorre que o processo administrativo é regido pelo princípio da verdade material e o objetivo não é um mero juízo formal sobre a correção dos preenchimentos em uma declaração, mas sim a determinação do crédito tributário efetivamente devido.

Quando a autoridade fiscal constata que o Recorrente utilizou um critério de creditamento equivocado (ex: 1/48 em vez de 1/24), mas não contesta a natureza do bem como ativo imobilizado gerador de crédito, a controvérsia deixa de ser sobre a existência do direito e passa a ser sobre a metodologia de apuração que leva ao quanto de crédito pode ser apurado.

Neste sentido, uma vez que o direito ao crédito é incontroverso, a autoridade fiscal, ao constatar um erro de enquadramento no pedido, deve ajustar o valor ao método correto. Essa providência não representa prejuízo, mas sim a efetivação do controle de legalidade sobre o mérito do pedido, garantindo que o ressarcimento corresponda ao valor exato a que o contribuinte faz *jus*.

Assim, o pedido sucessivo da Recorrente deve ser atendido de forma a reconhecer o creditamento sobre depreciação ordinária dos itens do imobilizados que foram objeto de glosa por aplicação indevida da depreciação acelerada.

Assinado Digitalmente

Keli campos de Lima