



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13646.720136/2012-38
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-011.064 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de setembro de 2023
Recorrente VALE FERTILIZANTES S.A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.

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

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

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

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

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

CRÉDITOS REFERENTES AO ATIVO IMOBILIZADO. DEPRECIACÃO ACELERADA.

A pessoa jurídica pode optar pela recuperação acelerada de créditos (depreciação acelerada), calculados sobre o valor de aquisição de máquinas e equipamentos adquiridos novos, na proporção de 1/48 (um quarenta e oito

avos), destinados ao ativo imobilizado, para utilização na produção de bens destinados à venda ou utilizados na prestação de serviços.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.

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

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

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

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

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

CRÉDITOS REFERENTES AO ATIVO IMOBILIZADO. DEPRECIACÃO ACELERADA.

A pessoa jurídica pode optar pela recuperação acelerada de créditos (depreciação acelerada), calculados sobre o valor de aquisição de máquinas e equipamentos adquiridos novos, na proporção de 1/48 (um quarenta e oito avos), destinados ao ativo imobilizado, para utilização na produção de bens destinados à venda ou utilizados na prestação de serviços.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário da seguinte forma: (i) por unanimidade de votos, para (i.1) afastar as preliminares; (i.2) reverter as glosas dos itens constantes do Anexo (a) – Glosas Retificadas, do relatório da diligência fiscal, referentes aos de bens e serviços utilizados como insumos: i.2.1) item 1.2 Bens não consumidos nem aplicados no processo produtivo II (parcial); i.2.2) item 1.2.1 Cal

Hidratada, Sulfato de Alumínio Ferroso; i.2.3) item 1.3.1 Óleo Diesel, gasolina e GLP; i.2.4) item 1.3.3 Câmaras; i.2.5) item 1.3.4 biodiesel; i.2.6) item 1.3.5 autopeças (parcial); i.2.7) item 2.1 Frete — Transferência entre Filiais e i.2.8) 2.4.1 Serviços de Movimentação Interna de Materiais; i.3) reverter as glosas de créditos sobre as aquisições de partes e peças que permaneceram em estoque por longo tempo, exceto com relação a glosa dos itens “BASE FOSFERTIL SEENG15023077”, “MODULO 16PONTOS GE FANUC IC670ALG240”, “MODULO 4PONTOS GE FANUC IC670ALG320J”, “PLACA FOSFERTIL M005070182 POS.1”, “PLACA FOSFERTIL M005070473” e “PROPELIDOR FOSFERTIL CIU15026060”, que devem ser mantidas; e i.4) reverter as glosas de créditos calculados fundadas nos fatos “dos itens de partes e peças terem sido agregados a ativos imobilizados totalmente depreciados” e o “valor do item de partes e peças estar próximo ou maior que o valor do ativo ao qual agregado”; e i.i) Por maioria de votos, para afastar a glosa dos seguintes itens constantes do relatório de diligência fiscal: i.1.1) item 2.2 Frete de Enxofre Importado; e i.i.2) item 2.4.2 Serviços de Descarga de Matérias-primas Importadas. Vencidos os conselheiros Lázaro Antonio Souza Soares, Jorge Luís Cabral e Carlos Frederico Schwochow de Miranda, que negavam provimento sobre tais itens.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente e Relator

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

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório do acórdão recorrido com os devidos acréscimos:

Trata-se o presente dos Autos de Infração do PIS/Pasep, fls. 48 a 55, e da Cofins, fls. 125 a 132, que formalizaram os ajustes das bases de cálculo dos créditos das respectivas contribuições, sob o regime não cumulativo, do período de janeiro a março de 2007, dos quais resultou a exigência de crédito tributário nos valores de R\$965,89, a título de PIS/Pasep e de R\$4.448,94, a título da Cofins, referentes ao mês de março de 2007, acrescidos da multa de ofício de 75%.

Segundo a “DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL” a presente autuação foi efetuada em face da apuração das infrações abaixo:

001 GLOSA DE CRÉDITOS

CRÉDITO DE AQUISIÇÃO NO MERCADO INTERNO CONSTITUÍDO INDEVIDAMENTE

O sujeito passivo, acima identificado, constituiu os créditos do regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep, relacionados no Relatório Fiscal do Auto de Infração, em anexo, em desacordo com os preceitos legais, conforme demonstrado no referido Relatório Fiscal que é parte integrante deste Auto de Infração.

Fato Gerador Valor Glosado (R\$)

31/01/2007 187.025,46

28/02/2007 212.153,50

31/03/2007 275.650,25

ENQUADRAMENTO LEGAL

Fatos Geradores ocorridos entre 01/01/2007 e 31/03/2007:

Art. 3º da Lei nº 10.637/02, com alterações introduzidas pelo art. 25 da Lei nº10.684/03, pelo art. 37 da Lei nº 10.685/04, pelo art. 16 da Lei nº 10.925/04, pelo art. 4º da Lei nº 10.996/04, pelo art. 45 da Lei nº 11.196/05 e pelo art. 3º da Lei nº 11.307/06.

002 GLOSA DE CRÉDITOS

CRÉDITO DE IMPORTAÇÃO CONSTITUÍDO INDEVIDAMENTE

O sujeito passivo, acima identificado, constituiu os créditos do regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep, relacionados no Relatório Fiscal do Auto de Infração, em anexo, em desacordo com os preceitos legais, conforme demonstrado no referido Relatório Fiscal que é parte integrante deste Auto de Infração.

Fato Gerador Valor Glosado (R\$)

31/01/2007 965,89

28/02/2007 965,89

31/03/2007 965,89

ENQUADRAMENTO LEGAL

Fatos Geradores ocorridos entre 01/01/2007 e 31/03/2007:

Art. 15 da Lei nº 10.685/04 com as alterações introduzidas pelo art. 6º da Lei nº10.925/04 e pelo art. 44 da Lei nº 11.196/05.

.....

003 – CRÉDITOS DESCONTADOS INDEVIDAMENTE CRÉDITOS DESCONTADOS INDEVIDAMENTE NA APURAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO

O sujeito passivo descontou, na apuração da contribuição, créditos da não cumulatividade abaixo demonstrados, em desacordo com os preceitos legais. Conforme ficha 15B linhas 12 e 13 do Dacon do mês de março de 2007, foi apurado e descontado da contribuição devida crédito importação no valor de R\$7.505,23 (sete mil quinhentos e cinco reais e vinte e três centavos). Contudo foi glosado no referido mês o valor de R\$965,89 (novecentos e sessenta e cinco reais e oitenta e nove centavos), segundo o Relatório Fiscal PIS que integra o presente Auto de Infração. Portanto o presente Auto de Infração constitui crédito tributário da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) no valor de R\$965,89 (novecentos e sessenta e cinco reais e oitenta e nove centavos) descontado da Contribuição devida e glosado nos termos do Relatório Fiscal.

Fato Gerador Contribuição (R\$) Multa (%)

31/03/2007 965,89 75,00

ENQUADRAMENTO LEGAL

Fatos Geradores ocorridos entre 01/03/2007 e 31/03/2007

Arts. 1º da Lei Complementar nº 7/70, art. 4º da Lei nº 10.637/02

Art. 5º da Lei nº 10.637/02, com as alterações introduzidas pelo art. 37 da Lei nº10.865/04

Art. 3º da Lei nº 10.637/02, com alterações introduzidas pelo art. 25 da Lei nº10.684/03, pelo art. 37 da Lei nº 10.685/04, pelo art. 16 da Lei nº 10.925/04, pelo art. 4º da Lei nº 10.996/04, pelo art. 45 da Lei nº 11.196/05 e pelo art. 3º da Lei nº 11.307/06.

.....

001 GLOSA DE CRÉDITOS

CRÉDITO DE AQUISIÇÃO NO MERCADO INTERNO CONSTITUÍDO INDEVIDAMENTE

O sujeito passivo, acima identificado, apurou crédito do regime não cumulativo da Cofins em desacordo com os preceitos legais, conforme demonstrado no Relatório Fiscal que é parte integrante deste Auto de Infração.

Fato Gerador Valor Glosado(R\$)

31/01/2007 861.450,63

28/02/2007 977.191,87

31/03/2007 1.269.661,75

ENQUADRAMENTO LEGAL

Fatos Geradores ocorridos entre 01/01/2007 e 31/03/2007:

Art. 3º da Lei nº 10.833/03, com alterações introduzidas pelo art. 21 da Lei nº10.685/04, pelo art. 5º da Lei nº 10.925/04, pelo art. 21 da Lei nº 11.051/04, pelo art. 43 da Lei nº 11.196/05 e pelo art. 4º da Lei nº 11.307/06.

002 GLOSA DE CRÉDITOS**CRÉDITO DE IMPORTAÇÃO CONSTITUÍDO INDEVIDAMENTE**

O sujeito passivo, acima identificado, apurou crédito do regime não cumulativo da Cofins em desacordo com os preceitos legais, conforme demonstrado no Relatório Fiscal que é parte integrante deste Auto de Infração.

Fato Gerador Valor Glosado (R\$)

31/01/2007 4.448,94

28/02/2007 4.448,94

31/03/2007 4.448,94

ENQUADRAMENTO LEGAL

Fatos Geradores ocorridos entre 01/01/2007 e 31/03/2007:

Art. 15 da Lei nº 10.685/04 com as alterações introduzidas pelo art. 6º da Lei nº10.925/04 e pelo art. 44 da Lei nº 11.196/05.

003 – CRÉDITOS DESCONTADOS INDEVIDAMENTE CRÉDITOS DESCONTADOS INDEVIDAMENTE NA APURAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO

O sujeito passivo descontou, na apuração da contribuição, créditos da não cumulatividade abaixo demonstrados, em desacordo com os preceitos legais.

Conforme ficha 25B linhas 12 e 13 do Dacon do mês de março de 2007, foi apurado e descontado da contribuição devida crédito importação no valor de R\$34.569,57 (trinta e quatro mil quinhentos e sessenta e nove reais e cinquenta e sete centavos). Contudo foi glosado no referido mês o valor de R\$4.448,94 (quatro mil quatrocentos e quarenta e oito reais e noventa e quatro centavos), segundo o Relatório Fiscal Cofins que integra o presente Auto de Infração.

Portanto o presente Auto de Infração constitui crédito tributário da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) no valor de R\$4.448,94 (quatro mil quatrocentos e quarenta e oito reais e noventa e quatro centavos) descontado da Contribuição devida e glosado nos termos do Relatório Fiscal.

Fato Gerador Contribuição (R\$) Multa (%)

31/03/2007 4.448,94 75,00

ENQUADRAMENTO LEGAL

Fatos Geradores ocorridos entre 01/03/2007 e 31/03/2007

Art. 1º da Lei Complementar nº 7/70, art. 5º da Lei nº 10.833/03

Art. 1º da Lei nº 10.833/03, com alterações introduzidas pelo art. 21 da Lei nº 10.685/04

Art. 3º da Lei nº 10.833/03, com alterações introduzidas pelo art. 21 da Lei nº 10.685/04, pelo art. 5º da Lei nº 10.925/04, pelo art. 21 da Lei nº 11.051/04, pelo art. 43 da Lei nº 11.196/05 e pelo art. 4º da Lei nº 11.307/06.

No Relatório Fiscal – RF (parte integrante dos Autos de Infração), fls. 56 a 92, elaborado em decorrência do procedimento fiscal de diligência para verificação de compensação, ressarcimento e restituição de tributos, a fiscalização demonstrou as glosas no item “II – Apuração Indevida dos Créditos”, conforme os seguintes itens:

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

Diferença Dacon e Planilhas Demonstrando o Crédito

1.1 Bens Ativáveis

1.1.1 – Bens e Serviços Amostra

a) Bens em Estoque

b) Itens Classificados como “Custeio”

c) Itens Incorporados a Bens do Ativo Imobilizado

1.1.2 – Partes e Peças – Demais Bens Ativáveis

1.2 – Bens não Consumidos nem Aplicados ao Processo Produtivo

1.2.1 – Cal Hidratada e Sulfato de Alumínio Ferroso

1.3 – Aquisições não oneradas pela Contribuição

1.3.1 – Óleo Diesel e Gás Liquefeito de Petróleo GLP

1.3.2 – Pó de Calcário

1.3.3 – Câmaras

1.3.4 – Biodiesel

1.3.5 Autopeças

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

Diferença Dacon e Planilhas Demonstrando o Crédito

2.1 Frete – Transferência entre Filiais

2.2 – Frete de Enxofre Importado

2.3 – Dispêndios com Serviços Ativáveis

2.3.1 Dispêndios com Serviços Ativáveis Amostra

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

2.4.1 – Serviços de Movimentação Interna de Materiais

2.4.2 – Serviços de Descarga de Matérias Primas Importadas

.....

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

Diferença Dacon e Planilhas Demonstrando o Crédito

4.1 – Locação de Imóveis

.....

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

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

.....

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

Guardadas as peculiaridades de cada contribuição, notadamente quanto à alíquota utilizada no cálculo do crédito da não cumulatividade, foram procedidas as mesmas glosas acima no que concerne a Cofins, registradas no RF de fls. 133 a 169.

Inconformada com os ajustes nas bases de cálculo dos créditos da Cofins e do Pis/Pasep, no regime não cumulativo, consubstanciados nos autos de infração em tela, cuja ciência se deu em 25/04/2012, fl. 204, a interessada apresentou, em 24/05/2012, a impugnações de fls. 207 a 242, da qual se extrai as alegações sintetizadas, consoante os tópicos a seguir:

DA NULIDADE DA AUTUAÇÃO

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

DA REGULARIDADE DA BASE DE CALCULO DOS CRÉDITOS DA COFINS NO PERÍODO JANEIRO A MARÇO DE 2007 NO TOCANTE A BENS E SERVIÇOS "UTILIZADOS COMO INSUMOS"

DA ILEGITIMIDADE DA GLOSA SOBRE AQUISIÇÕES NÃO ONERADAS PELA CONTRIBUIÇÃO ITEM 1.3.1 Anexo VII, ITEM 1.3.3, ITEM 1.3.4 – Anexo IX e ITEM 1.3.5 – Anexo X

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

DA REGULARIDADE DA BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS DA COFINS NO PERÍODO JANEIRO A MARÇO DE 2007 NO TOCANTE A BENS DO ATIVO IMOBILIZADO Anexo XII

DA BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS DA COFINS NO PERÍODO JANEIRO A MARÇO DE 2007 NO TOCANTE A BENS DO ATIVO IMOBILIZADO – IMPORTAÇÃO (Dacon, ficha 16B, linha 7)

DA PROVA PERICIAL

E ao final requer o conhecimento e o provimento da presente Impugnação, a fim de que seja reconhecida a insubsistência do Auto de Infração, restabelecendo os valores e saldos originários dos créditos, na forma em que apurados pela contribuinte, por ser medida de Direito e Justiça.

Ao presente processo foi apensado, em 18/07/2012, o processo nº10650.720559/2012-09, que trata do pedido de ressarcimento, PER nº16888.41849.140111.1.5.106130, de créditos do PIS/Pasep, no regime não cumulativo, referente ao 1º trimestre de 2007, no montante de R\$1.498.201,64; e das Dcomp vinculadas a esse crédito, baixadas para tratamento manual no processo nº. 10650.720560/201225.

O presente processo foi remetido em diligência a DRF/Uberaba para averiguar se o óleo diesel e o GPL foram utilizados em máquinas e equipamentos do setor produtivo, na condição de insumo à fabricação dos produtos destinados à venda (fls. 476 e 477). A diligência restou atendida consoante o Relatório Fiscal de fls. 545 a 551.

A interessada foi cientificada do resultado da diligência em 15/04/2013, conforme “AR” de fl.552, e apresentou razões adicionais de defesa, onde requer:

1) seja reconhecida a decadência do lançamento, especificamente na parcela atinente a glosa de créditos advindos do consumo de óleo diesel e GLP objeto do “Relatório de Diligência”, cuja motivação foi alterada, sobrevivendo, portanto, novo lançamento;

2) seja, sucessivamente, recebida a presente como aditamento à impugnação e reconhecida a insubsistência das glosas tratadas no relatório de diligência, por enquadrar a hipótese no art. 3º,II, das Leis n.ºs 10.637 e 10.833, bem como adicionar às razões de defesa as demais considerações supra, sobretudo quanto à cal hidratada, reiterando os pedidos deduzidos na Impugnação.

Ato contínuo, a DRJ-JUIZ DE FORA (MG) julgou a Impugnação do Contribuinte nos seguintes termos:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

CRÉDITO. INDEFERIMENTO. DELIMITAÇÃO DO CONTRADITÓRIO.

Tratando-se de matéria de direito, o julgador pode decidir pela inexistência dos créditos apropriados por fundamento jurídico distinto dos argumentos trazidos pelos interessados, sem que isso signifique extrapolação dos limites do contraditório.

PERÍCIA. DESNECESSÁRIA. INDEFERIMENTO.

Indefere-se o pedido de perícia quando a sua realização revela-se prescindível ou desnecessária para a formação da convicção da autoridade julgadora.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

NULIDADE DA AUTUAÇÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Incabível falar em nulidade da autuação quando presentes todos os requisitos legais, especialmente a descrição dos fatos e menção aos dispositivos que a fundamentam, claros o bastante para permitir que a interessada se defenda das infrações que lhe foram imputadas.

AUTO DE INFRAÇÃO. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. APROPRIAÇÃO INDEVIDA. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

Em procedimento para avaliar a liquidez dos créditos oferecidos em compensação e objeto de ressarcimento, os ajustes que, por sua natureza, não constituam exigência de crédito tributário, como a redução ou a anulação do crédito, invocado em favor do contribuinte, não se submetem aos prazos decadências previstos no CTN.

CRÉDITOS. LIQUIDEZ E CERTEZA. AFERIÇÃO. DECADÊNCIA

Os créditos apropriados pelos contribuintes para restituição ou compensação devem ser por estes apurados e comprovados, ainda que baseados em fatos passados há mais de cinco anos, não havendo prazo para aferição da liquidez e certeza desses créditos, exceto no que diz respeito à compensação declarada, submetendo-se o Fisco ao prazo da homologação tácita.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE

SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS.

Para que um determinado dispêndio efetuado pela pessoa jurídica lhe enseje apuração de créditos de Cofins, não basta que ele de alguma forma seja necessário às atividades dessa pessoa jurídica, é preciso que esse dispêndio corresponda a uma das hipóteses de concessão estatal de crédito relacionadas, de forma exaustiva, pela legislação.

NÃO CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS.**INSUMOS.**

O sujeito passivo poderá descontar da contribuição apurada no regime não cumulativo, créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, assim entendidos as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida na fabricação do produto destinado à venda.

SERVIÇOS. CRÉDITO SOBRE INSUMOS.

Somente os serviços aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda são considerados insumos e dão direito ao crédito.

MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. CRÉDITO SOBRE AQUISIÇÃO.

Por disposição legal, o desconto de crédito sobre aquisição de bens do ativo imobilizado na forma do desconto acelerado é facultado somente na apuração de créditos sobre máquinas e equipamentos utilizados para utilização na produção de bens destinados à venda.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS.

Para que um determinado dispêndio efetuado pela pessoa jurídica lhe enseje apuração de créditos de PIS/Pasep, não basta que ele de alguma forma seja necessário às atividades dessa pessoa jurídica, é preciso que esse dispêndio corresponda a uma das hipóteses de concessão estatal de crédito relacionadas, de forma exaustiva, pela legislação.

NÃO CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS. INSUMOS.

O sujeito passivo poderá descontar da contribuição apurada no regime não cumulativo, créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, assim entendidos as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

SERVIÇOS. CRÉDITO SOBRE INSUMOS.

Somente os serviços aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda são considerados insumos e dão direito ao crédito.

MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. CRÉDITO SOBRE AQUISIÇÃO.

Por disposição legal, o desconto de crédito sobre aquisição de bens do ativo imobilizado na forma do desconto acelerado é facultado somente na apuração de créditos sobre máquinas e equipamentos utilizados para utilização na produção de bens destinados à venda.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Em seguida, devidamente notificada, a Empresa interpôs o presente recurso voluntário pleiteando a reforma do acórdão.

No Recurso Voluntário, a empresa suscitou as mesmas questões preliminares e de mérito, repetindo as argumentações apresentadas na Impugnação às glosas de créditos.

Este Colegiado, em sessão realizada no dia 20 de fevereiro de 2020, resolveu converter o julgamento em diligência por entender que o processo não se encontrava maduro para julgamento pois necessitava que a Autoridade Preparadora intimasse o contribuinte a esclarecer alguns questionamentos postos pelo Colegiado e apresentasse laudo técnico sobre os dispêndios considerados como insumos.

O Contribuinte, devidamente cientificado, manifestou-se sobre os resultados da diligência fiscal.

Cumprida a solicitação do Colegiado, o processo foi a mim devolvido para ser incluído em sessão de julgamento, conforme procedi.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Pedro Sousa Bispo, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

Conforme se depreende da leitura dos autos, a lide trata de auto de infração de PIS/Pasep e da COFINS, que formalizam o ajuste das bases de cálculo dos créditos das respectivas contribuições, sob o regime não cumulativo, do período de janeiro a março de 2007, do qual resultou a exigência de crédito tributário nos valores de R\$965,89, a título de PIS/Pasep e de R\$4.448,94, a título da Cofins, referentes ao mês de março de 2007, acrescidos da multa de ofício de 75%.de primeira instância. Os seguintes itens foram objetos de glosas, que foram integralmente mantidas no julgamento de primeira instância:

1. dos bens e serviços utilizados como insumos-Diferenças entre planilhas e a DACON;
2. bens utilizados como insumos- gastos ativáveis: aproveitamento de créditos sobre bens, supostamente de natureza permanente, tais como: partes e peças de manutenção, materiais para construção e gastos com reformas;
3. bens não consumidos nem aplicados no processo produtivo - cal hidratada, sulfato de alumínio ferroso e alumina hidratada;
4. serviços utilizados como insumos: serviços que não estariam previstos na legislação;
5. fretes –Transferência entre filiais, frete de enxofre importado e serviços de descarga de matérias-primas importadas;
6. glosa sobre aquisições não oneradas pela contribuição-óleo diesel, glp, biodiesel, auto peças, pneus e câmaras;

7. base de cálculo de créditos a descontar relativos a bens do ativo imobilizado: glosa de créditos sobre os encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado que, segundo a Fiscalização, não seriam utilizados no processo produtivo;
8. irregularidade da base de cálculo no tocante aos créditos de bens do ativo imobilizado-desconto acelerado; e
9. base de cálculo do crédito relativo a bens do ativo imobilizado-importação.

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

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

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

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

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

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo apenas os “bens e serviços” que integram o custo de produção.

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

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fábrica, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final. (...).

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

Essa questão também já foi definitivamente resolvida pelo STJ, no Resp nº 1.221.170/PR, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do

CPC/2015), que estabeleceu conceito de insumo que se amolda aquele que vinha sendo usado pelas turmas do CARF, tendo como diretrizes os critérios da essencialidade e/ou relevância. Reproduzo a ementa do julgado que expressa o entendimento do STJ:

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

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

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

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

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

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

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

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

Dessa forma, para se decidir quanto ao direito ao crédito de PIS e da COFINS não-cumulativo é necessário que cada item reivindicado como insumo seja analisado em consonância com o conceito de insumo fundado nos critérios de essencialidade e/ou relevância

definidos pelo STJ, ou mesmo, se não se trata de hipótese de vedação ao creditamento ou de outras previsões específicas constantes nas Leis nºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005, para então se definir a possibilidade de aproveitamento do crédito.

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

¹ Portaria Conjunta PGFN /RFB nº1, de 12 de fevereiro de 2014 (Publicado(a) no DOU de 17/02/2014, seção 1, página 20)

Art. 3º Na hipótese de decisão desfavorável à Fazenda Nacional, proferida na forma prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC, a PGFN informará à RFB, por meio de Nota Explicativa, sobre a inclusão ou não da matéria na lista de dispensa de contestar e recorrer, para fins de aplicação do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e nos Pareceres PGFN/CDA nº 2.025, de 27 de outubro de 2011, e PGFN/CDA/CRJ nº 396, de 11 de março de 2013.

§ 1º A Nota Explicativa a que se refere o caput conterà também orientações sobre eventual questionamento feito pela RFB nos termos do § 2º do art. 2º e delimitará as situações a serem abrangidas pela decisão, informando sobre a existência de pedido de modulação de efeitos.

§ 2º O prazo para o envio da Nota a que se refere o caput será de 30 (trinta) dias, contado do dia útil seguinte ao termo final do prazo estabelecido no § 2º do art. 2º, ou da data de recebimento de eventual questionamento feito pela RFB, se este ocorrer antes.

§ 3º A vinculação das atividades da RFB aos entendimentos desfavoráveis proferidos sob a sistemática dos arts. 543-B e 543-C do CPC ocorrerá a partir da ciência da manifestação a que se refere o caput.

§ 4º A Nota Explicativa a que se refere o caput será publicada no sítio da RFB na Internet.

§ 5º Havendo pedido de modulação de efeitos da decisão, a PGFN comunicará à RFB o seu resultado, detalhando o momento em que a nova interpretação jurídica prevaleceu e o tratamento a ser dado aos lançamentos já efetuados e aos pedidos de restituição, reembolso, ressarcimento e compensação.

(...)

² LEI Nº 10.522, DE 19 DE JULHO DE 2002.

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexista outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre:

(Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)

(...)

II - matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça, do Tribunal Superior do Trabalho e do Tribunal Superior Eleitoral, sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda; (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

III -(VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

IV - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B da Lei no 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil; (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

V - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos art. 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, com exceção daquelas que ainda possam ser objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

(...)

§ 4º A Secretaria da Receita Federal do Brasil não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que tratam os incisos II, IV e V do caput, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 5º As unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil deverão reproduzir, em suas decisões sobre as matérias a que se refere o caput, o entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, que versem sobre essas matérias,

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

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

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

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”; a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”; b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”; b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

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

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

1. Intime a Recorrente, dentro de prazo razoável, a apresentar laudo técnico com a demonstração detalhada da utilização de cada um dos bens e serviços entendidos como insumos no processo produtivo desenvolvido pela empresa, nos termos do REsp nº 1.221.170/PR. Nesse item, a recorrente deverá seguir a mesma ordem de agrupamento de glosas seguida no Relatório Fiscal de e-fls.26 a 60;

2. Intime a Recorrente, dentro de prazo razoável, a justificar porque considera que cada um dos bens e serviços do item anterior são *essenciais ou relevantes* ao seu processo produtivo, do qual resulta o produto final destinado

após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 6º - (VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

§ 7º Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

a venda ou serviço prestado, em conformidade com os critérios delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp nº 1.221.170/PR, anteriormente citado;

3. Intime a Recorrente, dentro de prazo razoável, a apresentar laudo técnico, relativo aos bens indicados na tabela de e-fls.61 a 63, com a demonstração detalhada da participação dos itens glosados destes autos como partes e peças de imobilizados em cada etapa do processo industrial, seus tempos de vida útil, se há alguma contribuição quanto ao aumento de vida útil das máquinas ou equipamentos aos quais são aplicados (em quanto tempo) e se podem ser considerados itens necessários aos serviços de manutenção da máquina ou equipamento;

4. Intimar a recorrente a demonstrar de que forma cada bem referido no item anterior foi contabilizado, se imobilizado ou despesa;

5. Intimar a recorrente a apresentar planilhas de cálculo da depreciação equivalente a parcela de cada bem ou serviço glosado que foi considerado pela Fiscalização como incorporado ao imobilizado, no período referente ao processo. A recorrente deve indicar detalhadamente a metodologia de cálculo adotada para cada bem e a fundamentação legal;

6. Elabore Relatório Conclusivo acerca da apuração das informações solicitadas nos itens acima, manifestando-se sobre dos fatos e fundamentos apresentados pela Recorrente, inclusive, sobre o eventual enquadramento de cada bem e serviço do período de apuração no conceito de insumo delimitado no Parecer Normativo Cosit nº05/2018 e Voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp nº 1.221.170/PR, de aplicação obrigatória no âmbito da RFB (Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF), bem como quanto a correção da metodologia adotada no cálculo da depreciação no item anterior;

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

A Autoridade Fiscal informa também que o Contribuinte requereu a juntada de Laudo Técnico produzido pela UNICAMP descrevendo todo o processo produtivo da empresa, documento que não havia sido solicitado nesse momento, uma vez que a descrição do processo produtivo da empresa foi feita em momento anterior, por ocasião da análise do crédito, inclusive com visita às Unidades de Araxá e Uberaba.

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

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

De acordo com as análises realizadas, a Unidade de Origem apresentou os Anexos V e X do Auto de Infração 13646.720136/2012-38, cujas glosas foram retificadas parcialmente, discriminamos separadamente os valores retificados e mantidos, da seguinte forma:

- Anexo (a) – Glosas Retificadas de acordo com o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018;
- Anexo (b) – Glosas Mantidas de acordo com o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018; e
- Anexo (c) – Glosas Mantidas, pois deveriam ter sido imobilizadas.

Bem como, no referido relatório fiscal a Unidade de Origem resumiu os novos valores de créditos declarados, glosados e constatados.

Na manifestação sobre os resultados da diligência, a Recorrente solicita que sejam acolhidas as conclusões da auditoria especificamente quanto às Glosas Retificadas de acordo com o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018 em seu favor, concernentes aos itens 1.2 (em parte), 1.2.1, 1.3.1, 1.3.3, 1.3.4, 1.3.5 (em parte), 2.1, 2.2, 2.4.1 e 2.4.2.

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

- item 1.2 Bens não consumidos nem aplicados no processo produtivo (parcial), anexo V;
- item 1.2.1 Cal Hidratada e Sulfato de Alumínio Ferroso;
- item 1.3.1 Óleo Diesel e GLP (Anexo VII);
- item 1.3.3 Pneus e Câmaras;
- item 1.3.4 - Biodiesel (Anexo IX);
- 1.3.5 - Autopeças (Anexo X) - Retificadas, em parte;
- item 2.1 Frete — Transferência entre Filiais;
- item 2.2 Frete de Enxofre Importado;
- item 2.4.1 Serviços de Movimentação Interna de Materiais; e
- item 2.4.2 Serviços de Descarga de Matérias-primas Importadas

Passa-se, assim, à análise das questões preliminares e mérito referentes às glosas remanescentes.

Nulidade da autuação e da decisão recorrida por cerceamento do direito de defesa

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

Sem razão a Recorrente.

Conforme se constata no Relatório Fiscal, que fundamentou o auto de infração, há planilha na qual são discriminadas todas glosas que tiveram o crédito negado, inclusive nela há a indicação da linha da DACON, o que possibilita identificar a natureza da despesa/custo glosado.

Ademais o processo foi baixado em diligência para que fossem esclarecidos diversos aspectos das glosas e em todas o Contribuinte se manifestou, sendo assegurado o seu direito a plena defesa nos autos,

Entendo que o procedimento fiscal apresenta suficiente fundamentação fática e jurídica motivadoras das glosas de créditos, bem como há nos autos as planilhas e documentos lastreadores do entendimento da Autoridade Fiscal para negar o ressarcimento pleiteado.

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

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

Bens utilizados como insumos- gastos ativáveis

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

Da amostra coletada de 179 bens nesta situação, referentes ao 1º trimestre/2007, a Fiscalização informa que eles tiveram a seguinte aplicação:

- a) Estoque- 27 bens;
- b) Ativo imobilizado- 140 bens; e
- c) Parada Programada- 12 bens.

Itens em estoque por longo período

No que concerne ao primeiro caso, a Fiscalização informa que vinte e sete (27) ainda permaneciam no estoque em 03/2012, ou seja, cinco anos depois de adquiridos.

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

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

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

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

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de

3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

Destarte, para ter direito ao crédito basta que a mercadoria adquirida com incidência das contribuições tenha uso como insumo na produção da mercadoria vendida ou no serviço prestado, de acordo com o mais moderno conceito de insumo já explicitado anteriormente. Não há amparo legal para o procedimento adotado pela Fiscalização que realizou a glosa porque o item adquirido passou longo tempo em estoque.

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

ACOPLAMENTO FALK 15F- Componente aplicado no Exaustor, cuja função essencial é fazer a ligação do eixo do motor , transmitindo o torque e a rotação do eixo motriz para o eixo, desgastando-se pelo atrito, deformação, fadiga e ruptura devido ao funcionamento do equipamento.

APEX KREBS G85L45RU256 6.5MM HIDROCI- Componente aplicado no Hidrociclone, cuja função essencial é permitir a descarga das partículas mais pesadas presentes na polpa de minério pela saída inferior do equipamento.

EIXO FALK 257378- Componente aplicado na Correia Transportadora, cuja função essencial é guiar o movimento de rotação a uma parte ou um conjunto de peças, como uma roda ou engrenagens, desgastando-se pelo atrito, deformação, fadiga e ruptura devido ao funcionamento do equipamento.

No entanto, as partes e peças constantes da planilha elaborada pela Fiscalização, a qual o Contribuinte não logrou êxito em comprovar que se tratavam de insumos utilizados no processo produtivo foram: “BASE FOSFERTIL SEENG15023077”, “MODULO 16PONTOS GE FANUC IC670ALG240”, “MODULO 4PONTOS GE FANUC IC670ALG320J“, “PLACA FOSFERTIL M005070182 POS.1”, “PLACA FOSFERTIL M005070473” e “PROPELIDOR FOSFERTIL CIU15026060”. Isso porque na planilha apresentada a explicação das utilizações desse material consta como “em análise”.

Cumpra ainda ressaltar que não cabe aqui analisar se as partes e peças deveriam ou não ser incorporadas ao imobilizado e os créditos tomados via depreciação, pois este aspecto não foi abordado pela Fiscalização neste tópico.

Desta feita devem ser revertidas todas as glosas de créditos sobre as aquisições de partes e peças que permaneceram em estoque por longo tempo, exceto com relação a glosa da “BASE FOSFERTIL SEENG15023077”, “MODULO 16PONTOS GE FANUC IC670ALG240”, “MODULO 4PONTOS GE FANUC IC670ALG320J“, “PLACA FOSFERTIL M005070182 POS.1”, “PLACA FOSFERTIL M005070473” e “PROPELIDOR FOSFERTIL CIU15026060” que devem ser mantidas.

Itens incorporados a bens do ativo imobilizado

Informa a Fiscalização que o Contribuinte classificou a maior parte dos bens (partes e peças) como ativo imobilizado. Ou seja, incorporou tais bens a determinado ativo imobilizado sem, contudo ativá-los, apurando integralmente o crédito como despesa operacional.

Em vista da legislação tributária (art. 15, do Decreto-Lei n.º 1.598/77, e pelo art. 30, da Lei n.º 9.249/95) que não permite o registro de tais bens como despesa operacional, mas sim a sua imobilização e cálculo da respectiva despesa de depreciação mensal, a Fiscalização relacionou em tabela os itens extraídos da amostra e classificados pelo Contribuinte como "ativo imobilizado", que, apesar de terem aumentado a vida útil do imobilizado ao qual foram agregados não foram ativados, mas tidos como despesas operacionais.

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Bens não Consumidos nem Aplicados ao Processo Produtivo

Neste item foram glosados os bens que não se enquadravam no conceito restritivo de insumo presente nas Instruções Normativas da SRF ns.247/2002 e 404/2004,. Tais gastos representam despesas sem nenhuma relação com a produção ou a fabricação dos produtos

destinados à venda. Não são peças ou partes de equipamentos ou instalações que se desgastam ou danificam no processo produtivo.

Assim, em face da superveniência do REsp n.º 1.221.170/PR, que estabeleceu o conceito de insumo fundado nos critérios da *essencialidade* ou *relevância*, o Colegiado baixou o processo em diligência fiscal para que a Fiscalização analisasse o eventual enquadramento de cada bem e serviço glosado no conceito de insumo delimitado no Parecer Normativo Cosit n.º05/2018 e no REsp n.º 1.221.170/PR, de aplicação obrigatória no âmbito da RFB (Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF).

Em atendimento ao solicitado, o Auditor Fiscal reconheceu que parte dos gastos glosados neste item se caracterizavam como insumo, em consonância com os critérios essencialidade ou relevância. As glosas revertidas foram listadas no **Anexo (a) – Glosas Retificadas** de acordo com o Parecer Normativo COSIT/RFB n.º 5, de 17 de dezembro de 2018, enquanto as glosas mantidas foram discriminadas no **Anexo (b) – Glosas Mantidas e Anexo (c) do Relatório de Diligência Fiscal**.

Com relação as glosas que permaneceram, observa-se que em sua maioria trata-se de aquisição de materiais de construção aplicado na obra de construção civil para a ampliação da unidade de produção de fertilizantes da empresa, confirmado pela própria Recorrente na planilha de fls.1.156. Tais gastos não têm relação com insumo utilizado na atividade produtiva da empresa, mas sim com a construção do imobilizado da empresa, o que teoricamente seria possível o creditamento relativo à parcela da depreciação correspondente.

Com relação ao correspondente direito ao crédito da depreciação da glosa mantida, ao teor do art.3º, VI, das Leis n.º10.637 e 10.833, caberia a Recorrente demonstrar o valor de crédito decorrente da depreciação, o que não fez. Foi oportunizado na realização da diligência fiscal a apresentação desse elemento de prova. O Contribuinte foi intimado a apresentar planilhas de cálculo da depreciação equivalente a parcela de cada bem ou serviço glosado que foi considerado pela Fiscalização como incorporado ao imobilizado, no período referente ao processo, mas tais planilhas não foram apresentadas na realização da diligência e nem na manifestação do resultado da diligência. Assim, por falta de comprovação do crédito, não deve ser acolhido esse pedido.

Dispêndios com serviços ativáveis

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

Em sua defesa, a Recorrente afirma os serviços relacionados ao item da autuação em epígrafe destinam-se à manutenção ou recondicionamento dos bens empregados na cadeia produtiva da empresa. A referida descrição dos serviços constante no laudo não deixa dúvidas quanto à sua natureza, a saber, "*RECONDICIONAR ARMADURA DA RODA MOTORIZA*", "*RECONDIC. 02 PINHÕES DE ESCAVAÇÃO DA*" e "*REFORMA GERAL DO*

MOTOREDUTOR 72D". Tratam-se de serviços essencialmente ligados à atividade-fim ou, mais precisamente, à *geração de receita*, atuando em relação a equipamentos diretamente empregados no processo produtivo da empresa (conforme planilha anexada no doc. 03 da Impugnação), visando a preservação de seu adequado funcionamento.

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Item aplicado na parada programada

Explica a Fiscalização que na parada programada ocorre a manutenção preventiva de máquinas e equipamentos. Contudo, os itens glosados, pelas próprias naturezas não seriam consumidos na manutenção e continuariam sendo utilizados em exercícios seguintes. Portanto: se incorporado a imobilizado aumentou a vida útil dele; se não foi incorporado, contribuiu individualmente para o resultado de vários exercícios. Assim, em qualquer caso, o dispêndio não poderia ser registrado como despesa operacional e, por isso, o crédito apurado foi glosado.

Em sua defesa, a Recorrente aduz que, por sua natureza, os bens adquiridos e relacionados aos itens da autuação em epígrafe destinam-se à manutenção ou recondicionamento dos bens empregados na cadeia produtiva da empresa.

Sem razão a Recorrente.

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

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

Por meio desses atos normativos, e ainda seguindo o preconizado na Interpretação Técnica nº 01 do IBRACON - Tratamento Contábil dos Custos com Manutenções Relevantes de Bens do Ativo Imobilizado, estabeleceu-se que os gastos decorrentes de grandes manutenções do ativo imobilizado, desde que sejam recuperáveis por meio da operação normal do bem, sejam ativados e amortizados ao longo de sua vida útil.

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

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

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

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

Desta feita, deve ser mantida a glosa dos gastos com a aquisição de bens utilizados na parada programada.

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

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

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

Sem razão a Recorrente.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

da depreciação:

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

(negrito nosso)

Como se percebe, não há qualquer lógica material ou amparo legal para se calcular depreciação antes do bem entrar em operação ou quando a sua instalação está em andamento como quer a Recorrente. Por consequência, também não se pode calcular créditos de PIS e COFINS sobre esta parcela de depreciação em qualquer de sua modalidades.

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

Como se sabe, a depreciação acelerada é calculada sobre o valor de aquisição de máquinas e equipamentos adquiridos novos, na proporção de 1/48 (um quarenta e oito avos), destinados ao ativo imobilizado, adquiridos a partir de 01/05/2004, para utilização na produção de bens destinados à venda ou utilizados na prestação de serviços, conforme disposto no §14 do art.3º da Lei nº10.833/ 2003:

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

(...)

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

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

(negrito nosso)

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

Com relação ao correspondente direito ao crédito da depreciação da glosa mantida, ao teor do art.3º, VI, das Leis nº10.637 e 10.833, caberia a Recorrente demonstrar o valor de crédito decorrente da depreciação, o que não fez. Foi oportunizado na realização da

diligência fiscal a apresentação desse elemento de prova. O Contribuinte foi intimado a apresentar planilhas de cálculo da depreciação equivalente a parcela de cada bem ou serviço glosado que foi considerado pela Fiscalização como incorporado ao imobilizado, no período referente ao processo, mas tais planilhas não foram apresentadas na realização da diligência e nem na manifestação do resultado da diligência. Assim, por falta de comprovação do crédito, não deve ser acolhido esse pedido.

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

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

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

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

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

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

Sem razão a Recorrente.

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

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

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

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

Dispositivo

Voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter as glosas dos itens constantes do Anexo (a) – Glosas Retificadas, do relatório da diligência fiscal, nas referentes aos de bens e serviços utilizados como insumos: i) item 1.2 Bens não consumidos nem aplicados no processo produtivo II (parcial); ii) item 1.2.1 Cal Hidratada, Sulfato de Alumínio Ferroso; iii) item 1.3.1 Óleo Diesel, gasolina e GLP; iv) item 1.3.3 Câmaras; v) item 1.3.4 biodiesel; vi) item 1.3.5 autopeças (parcial); vii) item 2.1 Frete — Transferência entre Filiais; viii) item 2.2 Frete de Enxofre Importado;) ix) 2.4.1 Serviços de Movimentação Interna de Materiais; e x) item 2.4.2 Serviços de Descarga de Matérias-primas Importadas. Bem como, reverter as glosas de créditos sobre as aquisições de partes e peças que permaneceram em estoque por longo tempo, exceto com relação a glosa dos itens “BASE FOSFERTIL SEENG15023077”, “MODULO 16PONTOS GE FANUC IC670ALG240”, “MODULO 4PONTOS GE FANUC IC670ALG320J“, “PLACA FOSFERTIL M005070182 POS.1”, “PLACA FOSFERTIL M005070473” e “PROPELIDOR FOSFERTIL CIU15026060”, que devem ser mantidas, e reverter as glosas de créditos calculados fundadas nos fatos “dos itens de partes e peças terem sido agregados a ativos imobilizados totalmente depreciados” e o “valor do item de partes e peças estar próximo ou maior que o valor do ativo ao qual agregado”.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo