



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15254.000098/2009-37
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-011.472 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de dezembro de 2022
Recorrente FERTILIZANTES FOSFATADOS SA FOSFERTIL
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte, conforme decidido no REsp n. 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade parcial do Auto de Infração arguida pela recorrente e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, nos seguintes termos: (I) por unanimidade de votos, para, observados os demais requisitos da lei, reconhecer os créditos relativos (i) aos seguintes bens considerados como insumos: (a) partes e peças de máquinas e equipamentos destinados a reparos e manutenção; (b) tijolos refratários; (c) ferramentas/utensílios (manômetros e talhadeiras); e (d) graxa para lubrificação de máquinas e equipamentos; (ii) aos seguintes serviços considerados como insumos: (a) manutenções de máquinas e equipamentos e das linhas de transmissão; (b) serviços nas pilhas de gesso; (c) lavagem de vagões; (d) expedição de fertilizantes e produtos acabados; (e) movimentação de matéria-prima; e (f) calibração de equipamentos; (iii) ao ativo imobilizado: (a) materiais de construção, exceto os tijolos refratários; (b) máquinas e equipamentos; (c) serviços relativos a obras de construção civil, consultoria/assessoria de obras, tapa buracos; e (d) edificações e benfeitorias; e (II) por maioria de votos, para, observados os demais requisitos da lei, reconhecer os créditos relativos (i) aos serviços de dragagem da lagoa, considerados como insumos, vencidos, neste tópico, os Conselheiros Winderley Moraes Pereira, Carlos Delson Santiago e Arnaldo Diefenthaler Dornelles, que negavam provimento; (ii) ao ativo imobilizado: (a) bens que teriam sido ativados em períodos posteriores, mas com data de aquisição compatível com o período; e (b) bens do ativo imobilizado registrados sob os itens 610850, 610871, 611411 e 611558 e que não teriam sido localizados no relatório de cadastro de bens, vencido, nestes tópicos (“a” e “b”), o Conselheiro Carlos Delson Santiago, que negava provimento.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Vieira Kotzias - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Winderley Moraes Pereira, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Carlos Delson Santiago (suplente convocado), Fernanda Vieira Kotzias, Renan Gomes Rego, Carolina Machado Freire Martins, Leonardo Ogassawara de Araujo Branco, Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente). Ausente o conselheiro Gustavo Garcia Dias dos Santos, substituído pelo conselheiro Carlos Delson Santiago.

Relatório

Trata-se de procedimento de revisão de créditos de PIS e COFINS declarados em DACON referentes ao período de janeiro a março de 2005, em que a fiscalização houve por bem efetuar a glosa de parcela dos valores que suportam os créditos apropriados pela empresa ao argumento de que parte deles não se encontra em conformidade com a legislação de regência.

As conclusões obtidas pela fiscalização culminaram com a lavratura de 2 Autos de Infração determinando o ajuste na base de cálculo dos créditos do PIS e da COFINS no regime não-cumulativo, sem que tenha sido apurado crédito tributário a recolher no período.

Conforme se depreende dos AIs, a fiscalização apontou a apuração indevida de créditos, o que levou às seguintes glosas:

- “1) Bens utilizados como insumos*
 - 1.1) Gastos ativáveis*
 - 1.1.1) Partes e peças*
 - a) Itens com análise prejudicada*
 - b) Item ativado*
 - c) Itens em estoque*
 - d) Itens utilizados em 2005 sem outras aquisições*
 - e) Itens utilizados em 2006 sem outras aquisições*
 - f) Itens utilizados em 2007 sem outras aquisições*
 - g) Itens utilizados em 2008 sem outras aquisições*
 - h) Conclusões*
 - 1.1.2) Materiais para construção*
 - 1.2) Aquisições de insumos sujeitos à alíquota zero*
 - 1.3) Outros gastos não previstos na legislação*
 - 1.4) Documentos fiscais de aquisição não identificados*
- 2) Serviços utilizados como insumos*
 - 2.1) Gastos ativáveis*
 - 2.2) Outros gastos não previstos na legislação*
- 3) Base de cálculo de créditos a descontar relativos a bens do ativo imobilizado.”*

A interessada apresentou impugnação fiscal, julgada improcedente pela DRJ/JFA, nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS
Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

SERVIÇOS E BENS. CRÉDITO SOBRE INSUMOS.

Somente os bens e 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 DEPRECIAÇÃO.

A pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados sobre encargos de depreciação, somente em relação às máquinas e aos equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda. O desconto acelerado de créditos restringe-se somente às máquinas e aos equipamentos destinados ao ativo imobilizado para utilização na fabricação de produtos destinados à venda ou a prestação de serviços, adquiridos a partir de 01/05/2004.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

SERVIÇOS E BENS. CRÉDITO SOBRE INSUMOS.

Somente os bens e 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 DEPRECIAÇÃO.

A pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados sobre encargos de depreciação, somente em relação às máquinas e aos equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda. O desconto acelerado de créditos restringe-se somente às máquinas e aos equipamentos destinados ao ativo imobilizado para utilização na fabricação de produtos destinados à venda ou a prestação de serviços, adquiridos a partir de 01/05/2004.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. APURAÇÃO DOS CRÉDITOS

Tratando-se de créditos objeto de PER/Dcomp, a apuração e o aproveitamento são providências da contribuinte, e à autoridade fiscal cabe a verificação da regularidade das informações prestadas pela contribuinte, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal

Impugnação Improcedente
Direito Creditório Não Reconhecido

Irresignada, a empresa apresentou recurso voluntário repisando os argumentos da impugnação fiscal, apresentando argumentos específicos de forma a buscar reverter cada uma das glosas realizadas.

Vale destacar que o acórdão da DRJ apreciou, de forma conjunta, tanto as Impugnações aos Autos de Infração de PIS e COFINS controlados pelo PAF nº 15.254.0000981/2009-37, como as Manifestações de Inconformidade relativas às DCOMPs do período, controladas pelos PAFs nº 10650.0010831/2005-76 e 10650.0010471/2005-11, razão pela qual o Recurso Voluntário apresentado buscou abarcar argumentos relativos a todos esses pontos.

O processo foi então encaminhado ao CARF, sendo a mim distribuído para análise e voto.

É o relatório.

Voto

Conselheira Fernanda Vieira Kotzias, Relatora.

Conforme indicado no relatório, o presente recurso voluntário foi interposto contra decisão da DRJ/JFA que, de forma conjunta, julgou improcedente impugnações fiscais e manifestações de inconformidade relacionadas a crédito de PIS e COFINS.

Da Nulidade do Lançamento

Ainda que a recorrente não traga a argumentação de nulidade em sede preliminar, mas apenas enquanto argumento subsidiário em sua defesa, entendo que o mesmo precisa ser analisado de forma antecipada a discussão de mérito.

Neste sentido, verifica-se que, ao refutar as glosas realizadas pela fiscalização sobre créditos de PIS e COFINS não-cumulativos apurados pela recorrente na qualidade de insumos empregados no processo produtivo, em especial, no caso das **partes e peças**, a recorrente indica que, dos 120 itens glosados no AI, apenas 72 foram justificados, o que seria motivo de nulidade por cerceamento do seu direito de defesa, conforme se pode observar no arquivo não paginável intitulado "*Relatório de Utilização de Partes e Peças 01 Trim2005*".

Avaliando os autos, entendo que esta alegação de nulidade do lançamento por ausência de fundamentação é questão já superada, visto que devidamente esclarecida quando do julgamento do caso pela DRJ, a saber:

"Na realidade, a fiscalização identificou todos os bens considerados ativáveis e relacionou as partes e peças ativáveis sob o motivo de glosa "9 — aquisições para imobilizado". E para minudenciar tais glosas selecionou uma amostra de 57 itens, por tipo de partes e peças, de cuja análise originou o "Relatório de Utilização de Partes e Peças—01 Trim2005" no qual foram relacionadas as conclusões da Fiscalização, especificadas no item "II - Descrição dos Fatos" do Auto de Infração, sob as letras de "a" a "g". (fl. 618)

Assim, por concordar com a conclusão do acórdão de piso que entendeu que o AI é hígido e não padece de nulidade, entendo que o argumento em questão deve ser afastado.

Do Mérito

Considerando o grande número de rubricas discutidas no presente processo, para que a seja possível avaliar com a devida atenção e profundidade a questão, inicia-se a presente análise com breves ponderações a respeito do conceito de insumo para fins de creditamento de PIS/COFINS e, em seguida, passa-se a análise individualizada de cada uma das despesas apontadas acima.

1) Do Conceito de Insumos

A sistemática da não-cumulatividade para as contribuições do PIS e da COFINS foi instituída, respectivamente, pela Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002 (PIS) e pela Medida Provisória nº 135/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003

(COFINS). O art. 3º, inciso II de ambas as leis autoriza a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.

A Emenda Constitucional nº 42/2003 estabeleceu no §12º, do art. 195 da Constituição Federal o princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais, consignando a sua definição por lei dos setores de atividade econômica. Portanto, a constituição deixou a cargo do legislador ordinário a regulamentação da sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS.

A Secretaria da Receita Federal apresentou nas Instruções Normativas nos 247/02 e 404/04 uma interpretação sobre o conceito de insumos passíveis de creditamento pelo PIS e pela COFINS um tanto restritiva, semelhante ao conceito de insumos empregado para a utilização dos créditos do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, previsto no art. 226 do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI). Este entendimento extrapola as disposições previstas nas Leis nos 10.637/02 e 10.833/03, contrariando o fim a que se propõe a sistemática da não-cumulatividade das referidas contribuições.

Nesta mesma linha de entendimento, igualmente incorre em erro quando se utiliza a conceituação de insumos conforme estabelecido na legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, visto que esta seria demasiadamente ampla. Segundo o RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, poder-se-ia enquadrar como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica, ou seja, seria insumo na sistemática da não cumulatividade das contribuições sociais todos os bens ou serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços.

Portanto, é entendimento deste Conselho que o conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, deve ser interpretado seguindo o critério da essencialidade. Este critério busca uma posição "intermediária" construída pelo CARF na definição insumos, com vistas a alcançar uma relação existente entre o bem ou serviço, utilizado como insumo e a atividade realizada pelo Contribuinte.

Reproduzo a seguir um conceito de insumo consignado no Acórdão nº 9303003.069, construído a partir da jurisprudência do próprio CARF, e que vem servindo de base para os julgamentos dos processos deste Conselho:

*[...] Portanto, "insumo" para fins de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativos, partindo de uma interpretação histórica, sistemática e teleológica das próprias normas instituidoras de tais tributos (Lei no. 10.637/2002 e 10.833/2003), deve ser entendido como todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda, e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), **dependendo**, para sua identificação, **das especificidades de cada processo produtivo**. (grifo nosso)*

Sintetizando, para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS, imprescindível a sua essencialidade ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente, bem como haja a respectiva prova.

O Superior Tribunal de Justiça adota o mesmo entendimento conforme pode ser observado no julgamento do recurso especial nº 1.221.170/PR, cuja ementa segue abaixo reproduzida:

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

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

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

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

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

(REsp 1.221.170/PR, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 22/02/2018, DJe 24/04/2018)

Portanto, após o relato do entendimento predominante a respeito da conceituação de insumos na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e para a COFINS, adentremos nas circunstâncias que regem o caso concreto.

2) Dos créditos pleiteados pela recorrente

Tendo em vista a organização utilizada pela fiscalização na lavratura dos autos de infração, a recorrente divide seus argumentos em três blocos principais: (i) bens utilizados como insumos; (ii) serviços utilizados como insumos; e (iii) créditos do ativo imobilizado.

2.1 Bens utilizados como insumos

Segundo a Fiscalização, as glosas realizadas sobre créditos de PIS e COFINS não-cumulativos apurados pela recorrente na qualidade de insumos empregados no processo produtivo se deram por suas razões principais: (i) os itens possuem natureza de gastos ativáveis - caso de partes e peças e material de construção; (ii) trata-se de situação que não possui autorização legal para creditamento; ou (iii) não foi identificada a documental fiscal necessária.

No caso das **partes e peças**, além dos argumentos sobre nulidade – já enfrentados acima –, a recorrente apresenta defesa para os itens identificados e justificados no seguinte sentido: (i) que o critério utilizado pela fiscalização pautou-se, essencialmente, em aspectos contábeis e não na natureza de cada um dos itens adquiridos; (ii) que o critério para creditamento de PIS/COFINS não pode se pautar no contato físico com o produto final industrializado; e (iii) que os limites e/ou condições para o creditamento foram taxativamente indicados nos parágrafos 2º e 3º do art. 3º da Lei nº 10.833/03 de forma que não cabe à fiscalização trazer novas limitações não previstas.

Refuta também a justificativa da autoridade de que não se poderia admitir que partes e peças de máquinas e equipamentos fossem consideradas como destinadas à reparos e à manutenção diante do grande período que poderiam permanecer em estoque e por serem itens que não teriam compras sucessivas. Para tanto, explica que a *“ausência ou demora na reposição das peças em estoque são: troca de fornecedor; substituição do equipamento onde o item foi empregado e, conseqüentemente, substituição dos itens de manutenção necessários e, ainda, o fato de que os itens podem ter sido adquiridos para uma manutenção programada (parada) e só haverá necessidade de uma nova aquisição quando do agendamento da nova parada.”* (fl. 647)

Neste sentido, explica que *“antes da realização da parada, é feita uma inspeção detalhada para a análise crítica dos problemas existentes nos equipamentos visando reduzir a ocorrência de serviços imprevistos, bem como a previsão dos serviços que necessariamente serão executados. [...] Tal circunstância, por si só, justifica o fato de que os determinados itens adquiridos pela Recorrente para utilização específica na manutenção de equipamentos permaneçam em estoque por considerável lapso de tempo. Contudo, esse fato, repita-se, não desnatura a destinação que se dá a cada um deles”*. (fl. 647)

Por fim, a recorrente ainda traz diversos exemplos de quais seriam as partes e peças glosadas, explicando sua aplicação e razões pelas quais entende que devem ser consideradas como insumos, como o caso dos cabos de aço e eixos utilizados nas escavadeiras, das carcaças inseridas na bomba de ácido fosfórico, das engrenagens sobressalentes para pás-carregadeiras e dos rolamentos aplicados em máquinas de grande porte que fazem o desmonte de rochas fosfáticas.

Ora, entendo que os argumentos da recorrente devem ser acolhidos neste item, visto que que lhe assiste razão quando afirma que o tempo de permanência dos itens em estoque e/ou a ausência de compras sucessivas comprometeria a conclusão de que seriam bens destinados à reposição e à manutenção. Seja pelas explicações sobre planejamento e realização de paradas programadas, seja pelos esclarecimentos feitos sobre algumas das partes e peças glosadas, entendo que resta claro se tratar de situação passível de creditamento nos moldes requeridos.

Ademais, a fiscalização apesar de aventar que essas partes e peças aumentariam a vida útil dos ativos de destino, não há qualquer prova ou exemplificação a este respeito nos AIs, tratando-se de mera especulação.

Diante disso, voto pela reversão das glosas sobre partes e peças de máquinas e equipamentos.

No caso dos **materiais de construção**, a glosa se deu pela conclusão da fiscalização de que bens como tijolos refratários, areia, cimento, argamassa, chapas e perfis não se enquadram no conceito de insumos utilizados na produção.

Por sua vez, a recorrente alega que se tratam de insumos por serem bens destinados a reparos e manutenções relacionados ao processo produtivo, da seguinte forma:

“Todavia, diversos itens glosados, é preciso destacar, não são utilizados em obras de construção civil, mas sim em reparos e manutenções como, por exemplo, os • tijolos refratários, que são utilizados no reparo dos fornos industriais da Recorrente, e possuem características próprias especiais que os permitem.

suportar altas temperaturas, tornando-os aptos a exercerem a função a que se destinam.

Já com relação à areia, ao cimento e à argamassa, tem-se que estes são utilizados para reparo e manutenção das fundações dos equipamentos de grande porte existentes no complexo produtivo, tais como tanques e caldeiras. Ou seja, parcela relevante dos itens glosados pela Fiscalização como sendo destinados a obras de construção civil, compreendem, em verdade, custos de manutenção das fundações sobre as quais estão instalados os equipamentos industriais da Recorrente não são utilizados em obras de construção civil, mas sim em reparos e manutenções como, por exemplo, os tijolos refratários, que são utilizados no reparo dos fornos industriais da Recorrente, e possuem características próprias especiais que os permitem. suportar altas temperaturas, tornando-os aptos a exercerem a função a que se destinam.

Já com relação à areia, ao cimento e à argamassa, tem-se que estes são utilizados para reparo e manutenção das fundações dos equipamentos de grande porte existentes no complexo produtivo, tais como tanques e caldeiras.

Ou seja, parcela relevante dos itens glosados pela Fiscalização como sendo destinados a obras de construção civil, compreendem, em verdade, custos de manutenção das fundações sobre as quais estão instalados os equipamentos industriais da Recorrente.

A própria Secretaria da Receita Federal, por meio da 6ª Região Fiscal, já reconheceu na Solução de Consulta nº 174, de 14 de Outubro de 2008, que os custos com a fundação compõem o custo do próprio equipamento”. (fl. 650)

A este respeito, entendo que as glosas sobre tijolos refratários merecem ser revertidas, visto se tratar, de fato, de bem utilizado para manutenção de fornos industriais e que precisam ser substituídos com certa frequência, sendo questão corriqueiramente enfrentada por este Conselho.

Por outro lado, me posiciono pela manutenção das demais glosas sobre materiais para construção, tendo em vista que não foram trazidos aos autos informações e provas suficientes para demonstrar que se tratariam de insumos. Consequentemente, faz-se necessário enfrentar pedido alternativo da recorrente para que, se mantidas as glosas, se autorize o creditamento na modalidade de benfeitorias e edificações em imóveis próprios ou de terceiros, o que, em se tratando de lançamento, entendo cabível.

Por fim, a fiscalização glosou também o aproveitamento de crédito, por falta de previsão legal, sobre itens como camisetas, dobradiças, extintores, fechaduras, graxa, ferramentas, rádio portátil, material de limpeza, torneiras, vidros, etc.

Ao analisar a defesa da recorrente no sentido de que seriam insumos empregados diretamente em seu processo produtivo, ou ainda peças e partes destinadas à reposição e manutenção de equipamentos industriais e que *“não se pode vislumbrar utilização diversa de parafuso, porca, fusíveis, cabos condutores, ferramentas e manômetros, que não a sua inserção em uma máquina ou equipamento do parque industrial da recorrente e que, quanto ao consumo de graxa, é indiscutível a necessidade de lubrificação das máquinas e equipamentos industriais como forma de possibilitar o seu adequado funcionamento”*. (fl. 652) a fiscalização e a DRJ entenderam pela glosa diante da **ausência de previsão legal**.

Em especial, no caso da graxa, a fiscalização afirma que, apesar de reconhecer que seja produto com propriedades lubrificantes e com reconhecida aplicação no processo produtivo, a negativa de creditamento se daria em razão da literalidade da legislação.

De largada, cabe salientar que a decisão da DRJ foi proferida em 2010, portanto, antes da fixação dos critérios de essencialidade e relevância pelo STJ. Assim, entendo que a análise deva ser realizada caso a caso.

No caso de bens como fechaduras, torneiras, material de limpeza e material elétrico, por sua generalidade e pela ausência de provas nos autos que confirmem sua aplicação, me filio à decisão de piso pela manutenção das glosas. Não obstante, as ferramentas/utensílios (manômetros e talhadeiras) e as graxas merecem ser revertidas, visto que sua aplicação pode ser devidamente aferida, encontrando, assim, embasamento legal para o creditamento.

2.2 Serviços utilizados como insumos

Segundo a fiscalização, alguns serviços tomados e creditados pela recorrente na apuração do PIS e da COFINS não-cumulativos na qualidade de insumos empregados no processo produtivo foram realizados de forma indevida, visto que possuiriam natureza de gastos ativáveis e/ou não teriam autorização legal para creditamento.

De acordo com os relatórios anexos ao AI, a fiscalização glosou os seguintes serviços por considera-los como aplicados ao ativo imobilizado: manutenções de máquinas e equipamentos e das linhas de transmissão, obras de construção civil, consultoria/assessoria de obras, serviços nas pilhas de gesso, lavagem de vagões, expedição de fertilizantes e produtos acabados, movimentação de matéria-prima, alimentação, tapa buracos em áreas da empresa, dragagem da lagoa e calibração de equipamentos.

Quanto aos serviços supra mencionados, entendo que manutenções de máquinas e equipamentos e das linhas de transmissão, serviços nas pilhas de gesso, lavagem de vagões, expedição de fertilizantes e produtos acabados, movimentação de matéria-prima, dragagem da lagoa e calibração de equipamentos são serviços que devem ser classificados como insumos, visto sua relação de essencialidade e/ou relevância com a produção.

Por outro lado, entendo que, de fato, os serviços relativos a obras de construção civil, consultoria/assessoria de obras e tapa buracos em áreas da empresa são gastos ativáveis, enquadrando-se na hipótese do inciso VII do art. 3º da Lei 10.833/2003. Desta feita, tratando-se de lançamento fiscal, entendo que os créditos devem ser ajustados para que possam ser computados e aproveitados pela recorrente nos termos da legislação em vigor.

Quanto aos demais itens, entendo que as glosas devem ser mantidas diante da ausência de previsão legal para fruição de crédito.

2.3 Base de cálculo de créditos a descontar relativos a bens do ativo imobilizado

A fiscalização, ao verificar os créditos registrados pela recorrente relativos à aquisição de bens para o ativo imobilizado, determinou o estorno na apuração da base de cálculo dos referidos créditos pelos seguintes fundamentos: (i) os bens (máquinas e equipamentos) não

estariam diretamente relacionados à produção de bens destinados à venda ou à prestação de serviços; (ii) os bens que teriam sido adquiridos em períodos posteriores; (iii) os bens imóveis (edificações e benfeitorias) não dariam ensejo ao aproveitamento por meio do método do desconto acelerado (48 meses); (iv) certos créditos relativos a bens do ativo imobilizado não teriam sido localizados no relatório de cadastro de bens; e (v) certos bens não tiveram suas notas fiscais de aquisição identificadas pela recorrente.

Quanto ao **item (i)**, máquinas e equipamentos, cabe novamente ressaltar que a fiscalização e a DRJ proferiram suas decisões antes da publicação do repetitivo do STJ, o que justifica a aplicação de visão mais restritiva para o aproveitamento de créditos, a qual considerava possível apenas os casos de máquinas e equipamentos utilizados diretamente na linha de produção e que, assim, entravam em contato direto com o bem a ser produzido e vendido – entendimento que restou superado. Portanto, entendo cabível o crédito, motivo pelo qual revento a glosa.

Quanto ao **item (ii)**, bens que teriam sido adquiridos em períodos posteriores, a recorrente esclarece que se trata de erro de interpretação do fiscal. Isto porque, *“para verificar a data da aquisição dos bens, a fiscalização se pautou nas informações contidas nos Arquivos de Cadastro de Bens dos anos de 2005 e 2006, verificando a data informada nos referidos arquivos para desconsiderar o aproveitamento dos créditos registrados pela Recorrente”*. (fl. 661)

Nesse sentido, defende que *“esse procedimento mostra-se inadequado, na medida em que a data informada nos Arquivos de Cadastro de Bens não representa a data de aquisição do bem e sim a data em que o bem foi posto em operação ou no jargão contábil data em que o bem foi “ativado”. Essa data representa o momento em que se iniciaram as atividades da máquina/equipamento que se encontrava em construção ou instalação e não a data da sua aquisição. A data da aquisição do bem é aquela informada no próprio relatório fiscal, na coluna ‘data do lançamento’, esta sempre condizente com o 1º Trimestre de 2005.”* (fl. 662)

Ora, avaliando o relatório de glosas constante das fls. 314 a 332, constata-se que, a exceção de 8 itens, todos foram adquiridos no 1º trimestre de 2005, comprovando a alegação da recorrente. Portanto, entendo que todas as glosas devem ser revistas neste item, com exceção dos seguintes bens, cuja data de aquisição é comprovadamente posterior ao período indicado:

Data aquisição	NF	Descrição
29/04/2005	30761	9295estrutura metálica - porticos
20/04/2005	3950	PARAFUSO SEXT. 718X4.314"
20/04/2005	92471	TUBO PPB 457,20 X 9,53MM
20/04/2005	92473	TUBO PPL 508 X 9,53MM
20/04/2005	10840	TUBO GALV 2X3X6M/C0T0VEL0/UNIÃOILUVA 2"
20/04/2005	81349	CHAVEADOR LC (PS) - PS2-12GM60-WA
20/04/2005	9040	CHAVEADOR LC (PS) - PS2-12GM60-WA
20/04/2005	89615	TUBO C/C API-51-B 20" STD PT BIS (9.52)

Quanto ao **item (iii)**, bens imóveis (edificações e benfeitorias) que não dariam ensejo ao aproveitamento por meio do método do desconto acelerado, a empresa, em sede de recurso voluntário não traz argumentos de mérito com vistas a uma possível reversão da glosa, limitando-se a defender que *“ao desconsiderar os referidos valores no cálculo vinculado ao*

aproveitamento acelerado, a Fiscalização não poderia adotar o procedimento simplista de apenas glosar o créditos registrados pela Recorrente, sem considerar que as referidas aquisições poderiam gerar créditos de outra modalidade, que não a aquisição de bens para o ativo imobilizado” (fl.665).

De fato, por se tratar de lançamento fiscal, entendo que assiste razão à recorrente. Assim, não havendo controvérsia quanto à natureza dos dispêndios, apenas quanto a forma de creditamento, entendo que deve-se reconhecer o direito a crédito dos gastos com edificações e benfeitorias, nos termos do inciso VII do art. 3º da Lei 10.833/2003.

Quanto ao **item (iv)**, certos créditos relativos a bens do ativo imobilizado não teriam sido localizados no relatório de cadastro de bens, a recorrente afirma que as glosas referem-se a quatro itens do ativo imobilizado - 610850, 610871, 611411 e 611558 – e que a justificativa seria, em parte, a mesma do item (ii), de que a fiscalização teria se pautado nas datas constantes dos *Arquivos de Cadastro de Bens* e não na data de aquisição dos mesmos, ao passo que confessa ter havido falhas na elaboração dos *Arquivos de Cadastro de Bens*, o que busca sanar por meio da apresentação de telas do SAP e das NFs.

Esclarece ainda que:

“Os ativos 610850 e 610871 foram registrados no ano de 2004 e as aquisições realizadas em 2005 se referem a itens de reposição. Em ambos os casos, motores elétricos que foram aplicados aos referidos bens após a data de sua ativação.

Se por algum equívoco os referidos bens não foram transportados para o relatório de cadastro do ano de 2005, a Recorrente sana esse equívoco no presente momento, juntando aos autos as cópias das telas do SAP e das notas fiscais de aquisição, que comprovam a sua existência.

Para efeitos de aproveitamento dos créditos de PIS/COFINS, a ausência da informação da existência do ativo no relatório do cadastro referente ao ano de 2005 não poderá ser mais determinante do que a apresentação da nota fiscal e da apresentação de documentação idônea (tela do SAP) para comprovar a existência do direito ao aproveitamento dos créditos.

Os bens alocados aos ativos 611411 e 611558 não constaram dos arquivos de cadastro de bens do ano 2005 pelo fato de que foram adquiridos no referido ano, mas foram aplicados na construção/instalação de ativos imobilizados, construídos pelo próprio adquirente, que só vieram a ser ativados em exercícios posteriores.

A ativação e cadastro dos referidos bens ocorreu em 28.12.06 (611411) e 31.08.07 (611558). Para comprovar a sua existência, a Recorrente apresenta, em anexo, cópia das folhas dos relatórios de cadastro de bens do ativo imobilizado dos anos de 2006 e 2007.

Dessa forma, a Recorrente demonstra que, ainda que os referidos bens não estivessem contidos nos arquivos de cadastro de bens do ativo imobilizado, relacionado ao ano de 2005, todos estes ativos efetivamente fazem parte de seu patrimônio e geram direito ao aproveitamento dos créditos de PIS/COFINS sobre bens adquiridos para o ativo imobilizado.” (fl. 665 e 666)

Feitos os esclarecimentos e tendo a recorrente trazido aos autos provas de suas alegações, entendo que as glosas referentes a bens do ativo imobilizado que não teriam sido localizados no relatório de cadastro de bens devem ser integralmente revertidas em respeito ao princípio da verdade material.

No que concerne ao **item (v)**, bens não tiveram suas notas fiscais de aquisição identificadas pela recorrente, a recorrente não refuta a conclusão da fiscalização, confessando a existência de carência probatória, a qual busca sanar anexando os documentos aos autos. Todavia, apesar de diversas tentativas e de consulta atenta aos autos do processo, não

identifiquei as NFs informadas pela recorrente no corpo do recurso voluntário, o que me leva a concluir que as mesmas não foram apresentadas e, conseqüentemente, que as glosas devem ser mantidas.

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso voluntário e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para rever as seguintes glosas: **(1) de bens considerados como insumos:** (1.1) partes e peças de máquinas e equipamentos destinados a reparos e manutenção; (1.2) tijolos refratários; (1.3) ferramentas/utensílios (manômetros e talhadeiras) e; (1.4) as graxas para lubrificação de máquinas e equipamentos; **(2) de serviços considerados como insumo:** (2.1) manutenções de máquinas e equipamentos e das linhas de transmissão, (2.2) serviços nas pilhas de gesso; (2.3) lavagem de vagões; (2.4) expedição de fertilizantes e produtos acabados; (2.5) movimentação de matéria-prima; (2.6) dragagem da lagoa e (2.7) calibração de equipamentos; **(3) do ativo imobilizado:** (3.1) materiais de construção, exceto tijolos refratários; (3.2) máquinas e equipamentos; (3.3) bens que teriam sido ativados em períodos posteriores, mas com data de aquisição compatível com o período; (3.4) serviços relativos a obras de construção civil, consultoria/assessoria de obras, tapa buracos, edificações e benfeitorias; (3.5) bens do ativo imobilizado registrados sob os itens 610850, 610871, 611411 e 611558 e que não teriam sido localizados no relatório de cadastro de bens.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Vieira Kotzias