CARF

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	**16682.900001/2014-78**
ACÓRDÃO	3402-011.772 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de abril de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	VALE S/A
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/04/2011 a 30/06/2011

NÃO CUMULATIVIDADE. REVENDA. PRODUTOS ADQUIRIDOS COM ISENÇÃO, ALÍQUOTA ZERO, SUSPENSÃO E NÃO INCIDÊNCIA. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Uma vez comprovado, com base em notas fiscais eletrônicas, que os produtos adquiridos para revenda não se submeteram à tributação das contribuições não cumulativas, em razão de isenção, alíquota zero, suspensão ou não incidência, afasta-se o direito ao desconto de crédito correspondente a tais operações.

AUTO DE INFRAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

Se o Fisco efetua o lançamento fundado nos elementos apurados no procedimento fiscal, cabe ao Autuado, na sua contestação, apresentar provas inequívocas de fatos impeditivos, modificativos ou extintivos de tal direito do Fisco, conforme preceitua o art.373 do CPC/2015.

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.

CRÉDITOS DE DESPESAS TRANSPORTE MINÉRIO. FERROVIA. PÓS FASE DE PRODUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

DOCUMENTO VALIDADO

As despesas com transporte em ferrovia do estabelecimento até o porto de produtos acabados são posteriores à fase de produção e não geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos.

DESPESAS COM TRANSPORTE DE PRODUTOS EM ELABORAÇÃO ENTRE ESTABELECIMENTOS. FERROVIA. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

As despesas com transporte de produtos em elaboração geram direito ao crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativos por se enquadrar no conceito de insumo fundado nos critérios de essencialidade e relevância.

CRÉDITOS REFERENTES AO ATIVO IMOBILIZADO. DEPRECIAÇÃO 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.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. VEÍCULOS UTILIZADOS NA PRODUÇÃO DE MINÉRIO. DIREITO DE CRÉDITO.

As despesas com aquisição de partes e peças de reposição usadas em veículos utilizados diretamente na prestação de serviços e na produção de minério, 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 veículos utilizados diretamente na produção de bens destinados à venda, quando prestados por pessoas jurídicas domiciliadas no país.

CRÉDITO. ALUGUEL DE GUINCHO, EMPILHADEIRA, GUINDASTE E CAMINHÃO MUNCK. CONCEITO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS X CONCEITO DE VEÍCULO. LOCAÇÃO/ALUGUEL VERSUS PRESTAÇÃO DE SERVIÇO.

Para efeitos de concessão de créditos da não cumulatividade do PIS/Cofins com base no art. 3º, IV, da Lei nº 10.637/2002, a legislação faz distinção entre os conceitos de “máquinas e equipamentos” do conceito de “veículos”.

DOCUMENTO VALIDADO

As máquinas e equipamentos que concedem o direito ao crédito não são apenas aquelas classificadas na TIPI (NCM) nos capítulos 84 e 85, que se refere a "máquinas e aparelhos", pois diversos bens classificados nos capítulos 86 e 87, que se referem a "veículos", bem como nos capítulos 88 (aeronaves) e 89 (embarcações), seja pela sua própria natureza ou pelo acréscimo de dispositivos e acessórios que alteram suas características básicas, podem ser considerados incluídos no conceito de "máquinas", pouco importando se esse acréscimo forma um todo homogêneo ou se os dispositivos são intercambiáveis, desde que a operação de locação tenha sido do conjunto.

O direito creditório sobre o aluguel de máquinas e equipamentos não pode ser concedido com base no art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002, pois este dispositivo se refere a bens e serviços. O "aluguel de uma máquina" não é um bem, e o STF já decidiu, no julgamento do RE 626.706/SP (Tema 212 do STF - Incidência do ISS sobre locação de bens móveis), com repercussão geral, que é inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis, dissociada da prestação de serviço, conforme a tese fixada.

Os veículos que se encontram excluídos da hipótese de concessão de direito creditório estabelecida no art. 3º, IV, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 são aqueles destinados exclusivamente ao transporte de passageiros ou misto de mercadorias e passageiros, como picapes, camionetas, station wagons etc., posições 87.02 e 87.03 da NCM.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, em julgar o Recurso Voluntário da seguinte forma: (i) por unanimidade de votos, para dar provimento parcial nos seguintes itens: (i.1) reverter as glosas de bens e serviços relacionados com o transporte de produtos em elaboração entre as unidades da Empresa via ferrovia, adotando-se o critério de rateio informado no termo de diligência fiscal; (i.2) reverter as glosas sobre despesas/custos com estudos, pesquisas, prospecção, sondagem e geologia por serem considerados insumos em vista do critério da relevância; (i.3) reverter as glosas de crédito de aluguéis de caminhões fora de estrada (off road), pás carregadeiras e escavadeiras utilizadas nas minas de produção de minérios; e (i.4) reverter a glosa de partes e peças importadas aplicadas na manutenção de caminhões off road (fora da estrada), escavadeiras e pás carregadeiras; (ii) por maioria de votos, para dar provimento parcial nos seguintes itens: (ii.1) reverter as glosas sobre as despesas com alugueis de máquinas e equipamentos, tais como munck, carreta, empilhadeira, guindaste, guindauto e rebocadores. Vencidos os Conselheiros Pedro Sousa Bispo (relator) e Jorge Luís Cabral, que entendiam por

DOCUMENTO VALIDADO

manter as glosas com relação a tais itens; (ii.2) reverter as glosas sobre as despesas com aluguéis de caminhão e carreta. Vencido o Conselheiro Pedro Sousa Bispo (relator), que entendia por manter a glosa com relação a tal item. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro o Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares; e (ii.3) pelo voto de qualidade, para manter as glosas de créditos originados de bens e serviços adquiridos para aplicação em máquinas, equipamentos, veículos e aparelhos vinculados às atividades portuárias e ferroviária da fiscalizada, bem como de movimentação interna de produtos acabados. Vencidas as Conselheiras Marina Righi Rodrigues Lara, Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta e Cynthia Elena de Campos, que entendiam por reverter as glosas com relação a tais itens.

Sala de Sessões, em 16 de abril de 2024.

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente e Relator

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Lázaro Antônio Souza Soares, Marina Righi Rodrigues Lara, Jorge Luís Cabral, Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta, Cynthia Elena de Campos e Pedro Sousa Bispo (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório da Resolução nº3402.001.681 com os devidos acréscimos:

> 1. Trata-se de **Manifestação de Inconformidade** contra despacho que denegou PERD/COMP's apresentados pelo contribuinte referente à COFINS não cumulativa, vinculada à exportação no 2o trimestre de 2011.
>
> 2. Em suma, estamos diante da conhecida discussão a respeito do conceito de insumo para fins de incidência de PIS e COFINS, a qual gravita em torno de uma postura mais restritiva por parte da Receita Federal do Brasil, o que se dá com fundamento nas INs n.s 247/02 e 404/04, bem como de uma visão mais ampla por parte dos contribuintes, que atrelam o conceito de insumo a ideia de despesa dedutível, nos termos da legislação do Imposto sobre a Renda.
>
> 3. Partindo do sobredito pressuposto, ou seja, de que insumo para fins de crédito de PIS e COFINS é aquele conceito estrito e aproximado da legislação do IPI (matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem) diretamente empregados na fase de industrialização, a fiscalização glosou inúmeros créditos tomados pela recorrente.
>
> 4. Assim, partindo desta premissa e analisando documentos fiscais eletrônicos, planilhas e notas fiscais entregues pela recorrente ao longo do procedimento administrativo, a fiscalização glosou inúmeros itens creditados pela recorrente:

DOCUMENTO VALIDADO

5. Devidamente intimado, o contribuinte apresentou a citada manifestação de inconformidade de fls. 03/85, oportunidade em que, após discorrer acerca da metodologia que entende pertinente para o creditamento de PIS e COFINS, refutou as glosas perpetradas pela fiscalização.

6. Uma vez processada, a manifestação de inconformidade foi julgada improcedente pela DRJ de Florianópolis (acórdão n. 0739.414 fls.570/608), o que se deu nos termos da ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2011 a 30/06/2011

DIREITO DE CRÉDITO. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

É do contribuinte o ônus de demonstrar e comprovar ao Fisco a existência do crédito utilizado por meio de desconto, restituição ou ressarcimento e compensação.

DILIGÊNCIA. PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

Em estando presentes nos autos do processo os elementos necessários e suficientes ao julgamento da lide estabelecida, prescindíveis são as diligências e perícias requeridas pelo contribuinte, cabendo a autoridade julgadora indeferi-las.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. INCOMPETÊNCIA.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/04/2011 a 30/06/2011

COFINS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.

As hipóteses de crédito no âmbito do regime não cumulativo de apuração da Cofins são somente as previstas na legislação de regência, dado que esta é exaustiva ao enumerar os custos e encargos passíveis de creditamento, não estando suas apropriações vinculadas à caracterização de sua essencialidade na atividade da empresa ou à sua escrituração na contabilidade como custo operacional.

COFINS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMO.

No regime não cumulativo da Cofins somente são considerados como insumos, para fins de creditamento de valores: os combustíveis e lubrificantes, 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 de sua aplicação direta na prestação de serviços ou no processo produtivo de bens destinados à venda; e os serviços prestados por pessoa jurídica, aplicados ou consumidos na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens destinados à venda.

DOCUMENTO VALIDADO

COFINS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. BENS E SERVIÇOS NÃO SUJEITOS À CONTRIBUIÇÃO. CRÉDITOS. VEDAÇÃO.

É vedado o direito a créditos da Cofins não cumulativa sobre as aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição; nos casos de isenção, quando os bens sejam revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

BENS UTILIZADOS EM TRANSPORTE INTERNO.

Os veículos, máquinas, equipamentos e embarcações utilizados no transporte interno de matérias-primas, produtos em elaboração e produtos acabados, não geram direito ao crédito, dado não se poder considerar tais bens empregados na fabricação de produtos.

COFINS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. DESPESAS COM ALUGUÉIS COM MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. VEÍCULOS E EMBARCAÇÕES. INAPLICABILIDADE.

A possibilidade de tomada de créditos sobre despesas de aluguéis com máquinas e equipamentos, não alcança os veículos e embarcações.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido.

7. Diante de tal situação, o contribuinte interpôs o recurso voluntário em análise (fls. 621/718), oportunidade em que repisou os fundamentos desenvolvidos em sede de impugnação, bem como trouxe aos autos laudo técnico de fls. 720/752, o qual confirmaria as suas razões.

8. Não obstante, em julho de 2018, a recorrente apresentou parecer técnico-contábil realizado pela Pricewaterhouse Coopers Contadores Públicos Ltda. PWC, retratado em planilha que analisa cada uma das glosas perpetradas pela fiscalização e que atestaria a juridicidade dos seus créditos, parecer este que está acostado aos autos como documento não paginável que segue a petição de fls. 755/766.

9. Por fim, em novembro do corrente ano, o contribuinte apresentou um outro parecer técnico (fls. 855/875) para tratar do conceito de essencialidade em cada uma das etapas da atividade empresarial exercida pela empresa.

Este Colegiado, em sessão realizada no dia 13 de dezembro de 2018, 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 sorteado e distribuído para ser incluído em sessão de julgamento, conforme procedi.

É o relatório.

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

VOTO VENCIDO

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 pedido de Ressarcimento (PER de nº 06839.69605.021213.1.5.09-6711), no importe de R$ 78.528.141,87 a título de crédito da Cofins de incidência não-cumulativa, vinculado à receita de exportação, apurado no 2º trimestre-calendário de 2011.

Em decorrência de procedimento de Fiscalização com o intuito de verificar os PER/DCOMPs de ressarcimentos de créditos dessas contribuições, identificou-se a exclusão indevida de créditos sobre diversos custos/despesas na apuração das contribuições, dando ensejo ao deferimento parcial do pedido. Os seguintes itens descritos no acórdão recorrido foram objeto de glosas, integralmente mantidas no julgamento:

> **3.7. Bens para Revenda adquiridos no Mercado Interno (Ficha 06/16A, linha 1)**
>
> - Glosa por ausência de informação nos arquivos ADE25.
>
> - Glosa de itens não sujeitos ao pagamento das contribuições. A empresa tomou crédito de itens de notas fiscais de bens adquiridos para revenda, em cujo documento eletrônico consta informação de que não houve cobrança de PIS/Cofins, o que é vedado nos termos do inciso II, do § 2º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.
>
> **3.8. Bens utilizados como insumos adquiridos no Mercado Interno (Ficha 06/16A, linha 2)**
>
> - Glosa por falta de indicação de documento nos arquivos ADE25, referente aos meses de janeiro, fevereiro e março de 2011.
>
> - Glosa por falta de informação sobre a aplicação no processo produtivo/de prestação de serviços. A descrição de itens de valores relevantes adquiridos no ano 2011, é deficiente para o fim a que se propunha o arquivo digital do ADE25, qual seja, comprovar a liquidez e certeza dos créditos de PIS/Cofins não cumulativa. Exame mais detido das descrições mais relevantes e respectivas NCM revelou que a maior parte do crédito referente às aquisições de bens como insumo informado no ADE25 se refere a itens que não se agregam ao produto final, mas sim à manutenção das instalações ou abastecimento/manutenção de máquinas, equipamentos, veículos utilizados pela empresa, de modo que para saber se uma dada aquisição gerou crédito é importante detalhar sua aplicação, isto é, em que etapa do processo produtivo/de prestação de serviços o bem se consome.
>
> **3.8.1. Bens adquiridos para aplicação em máquinas, equipamentos, veículos e aparelhos vinculados a atividades Portuárias e Ferroviárias da Fiscalizada - Glosa de gastos com ferrovias e portos, referente à movimentação interna do produto acabado, etapa posterior à produção.**

3.8.2. Bens adquiridos para aplicação em máquinas, equipamentos, veículos e aparelhos de movimentação interna de carga nos demais negócios da Vale

- Glosa de gastos de abastecimento e manutenção dos veículos, máquinas e equipamentos utilizados na movimentação interna de bens no interior dos estabelecimentos da empresa ou entre estes estabelecimentos. Estes não geram direito a crédito da contribuição para o Pis/Cofins, uma vez que não seriam gastos com bens utilizados na produção/prestação de serviços, mas sim gastos com atividades logísticas anteriores (movimentação de produtos em elaboração) ou posteriores à etapa produtiva (movimentação de produtos acabados).

- Glosa de aquisições de bens adquiridos como insumo para produção, em cujo documento eletrônico consta informação de que não houve cobrança de Pis/Cofins, CST 6 a 9, e com valores das contribuições zerados, o que é vedado nos termos do inciso II do parágrafo 2º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

3.9. Serviços Utilizados como Insumos Adquiridos no Mercado Interno (Ficha 06/16A, linha3)

3.9.1.Serviços Adquiridos para Aplicação em Máquinas, Equipamentos, Veículos e Aparelhos Vinculados a Atividades de Logística, Precipuamente, Portuárias e Ferroviárias da Fiscalizada

- Glosa de serviços pertinentes às áreas portuárias e ferroviárias para movimentação interna dos bens produzidos, por não poderem gerar crédito conforme inciso II do artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Foram glosados também serviços de logística compartilhada, ante a impossibilidade de identificação da área em que foram aplicados.

3.9.2. Serviços adquiridos para aplicação em máquinas, equipamentos, veículos e aparelhos de movimentação interna de carga, identificados pela inspeção dos centros de custo informados nos arquivos de Resposta ao item 6 do Termo de Início da Ação Fiscal.

- Glosa de gastos com serviços de operação e manutenção prestados em veículos, máquinas e equipamentos utilizados na movimentação interna de bens no interior dos estabelecimentos da empresa ou entre estes estabelecimentos, tais como caminhão, carreta, trem, navio, etc., por não gerarem direito a crédito da contribuição para o PIS/Cofins, uma vez que não seriam gastos com serviços utilizados na produção/prestação de serviços, mas sim gastos com atividades logísticas anteriores (movimentação de produtos em elaboração) ou posteriores à etapa produtiva (movimentação de produtos acabados).

3.9.3. Serviços adquiridos para aplicação em atividades distintas de produção/prestação de serviços da empresa, identificados pela descrição das contas contábeis informadas nos arquivos de Resposta ao item 6 do Termo de Início da Ação Fiscal.

- Glosa de gastos com aluguel. Tal registro estaria em duplicidade, visto que as despesas com aluguel constam de linha específica no Dacon.

- Glosa de gastos com estudos, pesquisas, sondagens, em razão de serem atividades que antecedem a fase produtiva e não geram créditos.

- Glosa de gastos com serviços de operação portuária, pois não possuem relação com a produção de minério.

- Glosa de gastos com translado de minério de ferro das minas para pátios de carga e descarga, para industrialização ou para escoamento configura transporte interno, o qual não gera créditos na sistemática do PIS/Cofins não cumulativo.

DOCUMENTO VALIDADO

3.9.4. Serviços adquiridos para aplicação em atividades distintas de produção/prestação de serviços da empresa, identificados pela descrição dos itens de notas informados nos arquivos de Resposta ao item 6 do Termo de Início da Ação Fiscal.

- Glosa de gastos com serviços relacionados a descrições de itens de infraestrutura, de transporte, que não faziam parte da etapa produtiva, como alimentador de sapata", "caminhão", "carga", "Carregadeira", "carreta", "correias transportadoras", "embarcação", etc.

- Glosa de gastos com aluguel. Tal registro estaria em duplicidade, visto que as despesas com aluguel constam de linha específica no Dacon.

3.10. Despesas de Energia Elétrica e Energia Térmica, inclusive sob a forma de vapor, adquirida no mercado interno (Ficha 06/16A, linha 4)

- Glosa por falta de indicação de documento nos arquivos ADE25.

- Glosa de alguns itens de notas fiscais de bens adquiridos como insumo para produção, em cujo documento eletrônico consta informação de que não houve cobrança de PIS/Cofins, CST 8, e com valores das contribuições zerados, o que é vedado nos termos do inciso II do parágrafo 2º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

3.11. Despesas de Aluguéis de Prédios, Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoa Jurídica no Mercado Interno (Ficha 06/16A, linhas 5 e 6)

- Glosa de despesas com aluguéis não referentes a máquinas ou equipamentos. Os Pareceres Normativos 07/1992 e 19/1983 da Coordenação Geral de Tributação dispõem que somente são conceituados como "máquinas e equipamentos" os bens classificados nos capítulos 84, 85 e 90 da TIPI/NCM. Veículos e embarcações constam da seção de transporte nos capítulos 86 a 89 e estão excluídos do conceito de máquinas e de equipamentos.

3.13. Bens Adquiridos no Mercado Nacional relativos ao Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição ou de Construção), relativas a Operação no Mercado Interno (Ficha 06/16A, linha 10)

- Glosa de aquisições para o ativo imobilizado por falta de detalhamento.

3.14. Bens Importados utilizados como insumos (Ficha 06/16B, linha 2)

- Glosa de bens utilizados como insumos relacionados à movimentação interna de produtos acabados e em elaboração.

3.15. Bens Importados do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição ou de Construção) (Ficha 06/16B, linha 7)

- Glosa de veículos e embarcações destinados a movimentação interna de carga, portanto, não utilizados na produção. Além disso, somente máquinas e equipamentos classificados nos capítulos 84, 85 e 90 da TIPI/NCM é que poderiam ser considerados na utilização acelerada de crédito de que trata o art. 1º da Lei nº 11.774/2008.

Inicialmente, cabe esclarecer que a Recorrente é pessoa jurídica de direito privado que atua no ramo de extração de minérios e tem como objeto social atividades como: realizar o aproveitamento de jazidas minerais no território nacional e no exterior, através da pesquisa, exploração, extração, beneficiamento, industrialização, transporte, embarque e comércio de bens minerais; construir ferrovias, operar e explorar o tráfego ferroviário próprio ou de terceiros, etc.

Para melhor compreensão da matérias envolvida, por oportuno, deve-se apresentar preliminarmente a delimitação do conceito de insumo hodiernamente aplicável às contribuições

DOCUMENTO VALIDADO

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.

Conceito de insumo

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.

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/fabril, e, consequentemente, 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:

DOCUMENTO VALIDADO

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 SEGUINTES 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 terminado 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*

DOCUMENTO VALIDADO

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 acepção 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-MF[1], 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 conterá 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)

DOCUMENTO VALIDADO

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 ESTABELECIDA 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.*

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, 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)

DOCUMENTO VALIDADO

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*.

Da diligência Fiscal

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 o Contribuinte providenciassem os seguintes elementos:

> *(i) seja esclarecida pela Autoridade Fiscal a participação de cada um dos itens glosados e que foram objeto de recurso voluntário e que se entendeu não restar enquadrado no conceito de insumo para fins do processo produtivo da empresa.*
>
> *16. Ademais, deverá a fiscalização*
>
> *(ii) efetuar descritivo minucioso do referido processo produtivo, a fim de que sejam constatados o emprego dos referidos bens e direitos, aquilatando sua participação em relação ao produto final.*
>
> *17. Ao efetuar estas constatações, solicito que a autoridade preparadora (e exclusivamente ela)*
>
> *(iii) elabore um parecer conclusivo que possibilite identificar cada dispêndio elencados, para fins de uma análise jurídica deste Colegiado quanto à participação de cada bem ou direito no processo produtivo do contribuinte em questão.*
>
> *18. O referido parecer deverá também ser elaborado na forma de uma planilha que segregue os bens considerados pela recorrente sob os seguintes critérios:*
>
> *(a) pertinência ou não ao processo produtivo da empresa;*
>
> *(b) vida útil estimada (consumo imediato, menos de um ano, mais de um ano);*
>
> *(c) contato direto com o produto em fabricação;*
>
> *(d) agregação ao produto final.*
>
> *19. Por fim, antes ainda da devolução deste processo para este Tribunal, (iv) sugere-se que o contribuinte e a Procuradoria da Fazenda Nacional promovam uma reunião, a luz do precedente repetitivo do STJ (REsp*

DOCUMENTO VALIDADO

n.1.221.170), dos laudos técnicos aqui acostados e do parecer técnico que será preparado pela unidade de origem e, ainda, em razão da Nota explicativa SEI nº63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF1, para que cooperem2 com a atividade judicativa atipicamente exercida por este Tribunal indicando, por conseguinte, quais glosas que as partes entendem como adequadas ao conceito de insumo vinculado pelo STJ e, portanto, indevidas, bem como quais glosas entendem como devidas em razão de uma extrapolação deste conceito.

20. Concluída a diligência,

(v) o recorrente deverá ser intimado para que facultativamente apresente manifestação no prazo de 30 (trinta) dias, exatamente como prescreve o art. 35, parágrafo único do Decreto n. 7.574/2011.

Em atendimento ao solicitado, 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 ao solicitado na Resolução nº 3402-001.681 da 3ª Seção de Julgamento/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária.

O Contribuinte apresentou manifestação sobre os resultados da diligência, bem como laudo relacionado com a discriminação da aplicação dos bens e serviços glosados, nas e-fls.981 a 1.013.

Feitas essas considerações para melhor entendimento das matérias em debate, passa-se à análise das pretensões da Recorrente quanto ao mérito.

Bens para revenda adquiridos no mercado interno

A Fiscalização informa que a empresa tomou crédito de itens de notas fiscais de bens adquiridos para revenda cujo documento eletrônico consta informação de que não houve cobrança de Pis/Cofins, o que é vedado nos termos do inciso II do parágrafo 2º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Desta feita, foram glosados os créditos referentes a tais aquisições que estão detalhadas na planilha excel referida no termo “Revenda sem Pis/Cofins incluídos no Crédito” de folhas 1.731.

A Recorrente alega que a despeito das notas fiscais de aquisição de bens para revenda não constar a oneração do PIS e COFINS, a tributação de fato teria ocorrido, conforme juntou declarações dos fornecedores confirmando a incidência (Doc.04) e informando que se tratou de mero equívoco. Afirma ainda que se não houvesse a incidência, porquanto eivada de ilegalidade, na medida em que desfigura a técnica da não cumulatividade aplicada ao PIS e a Cofins, conforme doutrina e precedentes judiciais.

DOCUMENTO VALIDADO

Sem razão à Recorrente.

Como se sabe, na sistemática da não cumulatividade das contribuições, em regra, não geram créditos nesse regime as aquisições de bens ou serviços que não sofreram incidência da contribuição, ou seja, não há tomada de créditos de PIS e COFINS quando não há tributação na operação de entrada. Tal vedação consta no art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.833/2003, *in verbis*:

> *Art.3º (...)*
>
> *§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*
>
> *I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*
>
> ***II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.(Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004***
>
> *(negrito nosso)*

Nesse mesmo sentido é a ampla jurisprudência das turmas deste Conselho, conforme exemplificam as seguintes ementas:

> *NÃO CUMULATIVIDADE. REVENDA. PRODUTOS ADQUIRIDOS COM ISENÇÃO, ALÍQUOTA ZERO, SUSPENSÃO E NÃO INCIDÊNCIA. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. Uma vez comprovado, com base em notas fiscais eletrônicas, que os produtos adquiridos para revenda não se submeteram à tributação das contribuições não cumulativas, em razão de isenção, alíquota zero, suspensão ou não incidência, afasta-se o direito ao desconto de crédito correspondente a tais operações.*
>
> *(Acórdão nº 3401-010.643, relatoria da Conselheira Carolina Machado Freire Martins, sessão de 27 de setembro de 2022)*
>
> *REGIME MONOFÁSICO. AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS PARA REVENDA SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.*
> *Em regra, não geram créditos no regime da não-cumulatividade do PIS/COFINS as aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento de tais contribuições. As aquisições de bens para revenda em operações que estão sujeitas à alíquota zero não geram direito aos créditos de PIS/COFINS não-cumulativas, por força da vedação estabelecida pelos arts. 3º, § 2º, II, das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002.*
>
> *(Acórdão nº 3302-012.660, relatoria do Conselheiro Vinícius Guimarães, sessão de 14 de dezembro de 2021)*

Restou comprovado nos autos, por meio dos arquivos de notas fiscais apresentados, que não houve pagamento de PIS e COFINS nas operações de aquisições de bens para revenda, o que impede a utilização de crédito das contribuições que não foram oneradas com as contribuições, pois, caso contrário, isso representaria um verdadeiro enriquecimento sem causa para a Empresa.

DOCUMENTO VALIDADO

Como é cediço, se o Fisco efetua o lançamento fundado nos elementos apurados no procedimento fiscal, cabe ao Autuado, na sua contestação, apresentar provas inequívocas de fatos impeditivos, modificativos ou extintivos de tal direito do Fisco, conforme preceitua o art.373 do CPC/2015:

> *Art.373. O ônus da prova incumbe:*
>
> *I – ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito; e*
>
> *II – ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.*

Entendo que a Recorrente, tanto na impugnação como no recurso voluntário, não trouxe aos autos documentação hábil e suficiente visando comprovar a incidência alegada. Apenas declarações de fornecedores sem estarem lastreadas em documentos hábeis, a exemplo de arquivos fiscais e registros contábeis, não são suficientes para infirmar as conclusões da Fiscalização baseada nos dados de notas fiscais apresentados pela própria empresa.

Assim, em vista da obrigação da Autuada quanto a apresentação das provas hábeis e suficientes para comprovação das alegações, prevista no inciso III e § 4º do art.16 do Decreto nº70.235/72, deve ser mantida a glosa.

Bens e serviços utilizados como insumos adquiridos no mercado interno

Preliminarmente, faz-se necessário tecer algumas breves considerações sobre a atividade desenvolvida pela empresa.

A empresa autuada atua no ramo de extração de minérios, quais sejam, ferro, cobre e níquel, para venda no mercado interno e externo, bem como prestação de serviços ferroviários e portuários.

Para desenvolver suas atividades operacionais, a Fiscalizada informou que os fluxos produtivos e de prestação de serviço seriam os seguintes:

1. Fluxo de produção do minério de ferro;
2. Fluxo de produção da pelota de ferro;
3. Fluxo de produção do minério de cobre;
4. Fluxo de produção do ferroníquel;
5. Fluxo de produção do ferro gusa;
6. Fluxo dos serviços ferroviários de carga; e
7. Fluxo dos serviços Portuários;

Nesse contexto, conforme descrição da sua atividade, o processo produtivo se deflagra ainda nas jazidas, com os serviços de prospecção, sondagem, geologia e estudos do solo, tem sequência com a exploração da mina, com todas as despesas incorridas na industrialização e beneficiamento dessa fase

DOCUMENTO VALIDADO

produtiva, e a conclusão se dá com o carregamento do minério aos porões dos navios com destino à exportação, após o transporte do minério pela ferrovia, até o porto.

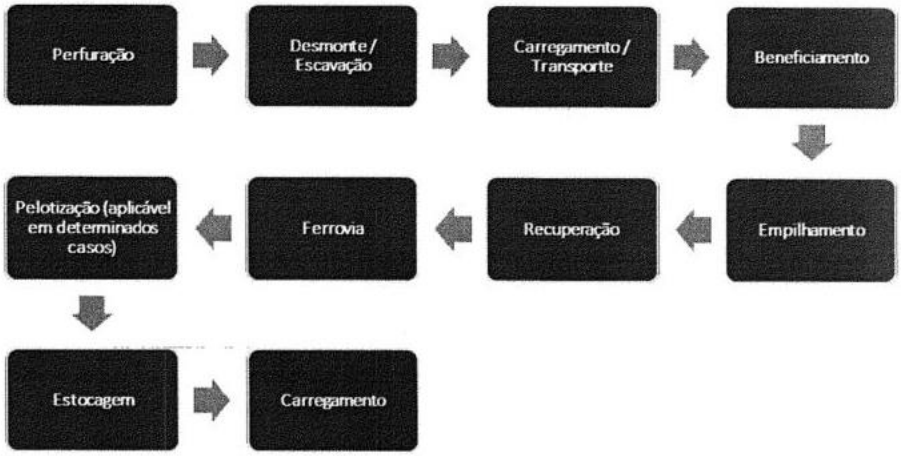
Nas atividades de produção de ferro, níquel e cobre ocorre a britagem (primária, secundária, terciária e quaternária), para a qual são utilizadas britadeiras (fixas ou semimóveis) que reduzem, gradativamente, o tamanho das rochas.

A atividade de ferrovia é aquela pela qual a Recorrente transporta seus produtos até o porto para escoamento e posterior exportação.

A atividade porto refere-se ao processo que se inicia com o tombamento dos vagões para que o seu conteúdo caia em uma esteira que por sua vez o transporta (movimentação interna) para empilhadeiras que os conduzem para pilhas formadas nos pátios de estocagem, de onde são transportados por correias até os piers no porto.

Abaixo o gráfico que representa os fluxos de negócio da empresa:

Fluxo Operacional de Produção do Minério



Feitas essas breves considerações sobre a atividade da empresa, passa-se à análise das glosas efetuadas.

Bens e serviços utilizados como insumos adquiridos no mercado interno (ficha 06/16a, linha 2)/ Bens e serviços adquiridos para aplicação em máquinas, equipamentos, veículos e aparelhos vinculados a atividades portuárias e ferroviárias da fiscalizada ou de movimentação interna de carga nos demais negócios da vale

Em suma, neste tópico é discutido o direito a crédito sobre bens e serviços utilizados nas atividades ferroviárias e portuárias, bem como despesas como movimentação interna de carga nos demais negócios da Vale.

O Auditor entendeu que a empresa não faz jus a qualquer crédito relacionado com as atividades de ferrovia e portuárias, posto que nessas atividades os produtos da empresa já se encontravam acabados e prontos para a comercialização, sendo apenas escoados para os centros de armazenamento, para posterior venda.

DOCUMENTO VALIDADO

Entretanto, como tanto no negócio porto quanto no negócio ferrovia eram realizados serviços ferroviários e portuários a terceiros respectivamente, o Fisco, ao efetuar as exclusões das aquisições de bens para estes dois negócios, tomou o cuidado de reintegrar o crédito referente aos serviços portuário e ferroviário na proporção de tais receitas em relação à receita total. Tal proporção mensal constou na tabela 17 do item 3.8.1 do TVF e foi utilizada para reduzir o montante das glosas das aquisições de bens como insumo efetuadas pelo Fisco.

A Recorrente, por sua vez, entende que a sua produção tem uma abrangência ampla, envolvendo a unicidade da tríade mina/ferrovia/porto, devendo por isso serem considerados como insumos todos os bens e serviços utilizados desde a extração do minério até o embarque nos navios.

Sem razão a Recorrente.

Não se pode acolher a pretensão da Recorrente para abarcar todos os seus gastos em todas as atividades como créditos sobre insumos sob a alegação de que todos os custos de produção e despesas são necessárias à atividade da empresa gerando direito a crédito. Como já discorrido anteriormente, o direito a crédito sobre bens ou serviços como insumos se dá naqueles utilizados no processo produtivo da empresa ou prestação de serviços, em função da sua essencialidade nessas atividades. Além disso, em razão da relevância, também se admite o creditamento de bens e serviços como insumos cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação de serviço, integre o processo produtivo por imposição legal.

Do exame das atividades da Empresa e em consonância do conceito de insumo fundado nos critérios da essencialidade e relevância, percebe-se que, embora as atividades ferroviária e porto sejam importantes para o negócio de extração de minério desenvolvida, tais atividades não podem propiciar a geração de créditos sobre aquisição de insumos, visto que se dão em fase posterior a atividade de produção do minério, envolvendo o transporte do produto acabado até os armazéns/porto e despesas com logística portuária visando a exportação.

Sobre a possibilidade de creditamento sobre insumos, importante trazer o dispositivo legal do art. 3º, incisos II, da Lei nº 10.637/02, que a fundamenta:

> *Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:*
>
> *(...)*
>
> *II - **bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda**, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 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).*
>
> *(negrito nosso)*

Como se observa, o direito a creditamento se dá somente sobre aqueles bens e serviços a serem <u>utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos</u> destinados a venda, o que se conclui que não há direito a crédito como insumos

DOCUMENTO VALIDADO

envolvendo depois do produto estar acabado ou fabricado. No caso ora analisado, como já se disse, a empresa atua produzindo vários minérios por meio da extração do solo.

Também se depreende do conceito de insumo adotado neste voto, delimitado pelo REsp nº 1.221.170/PR, que somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS nas atividades de produção ou fabricação de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros. Um breve excerto do voto do Ministro Mauro Campbell Marques, que deixa evidente esse mesmo entendimento:

> *Continuando, extrai-se do supracitado excerto do voto proferido no REsp nº 1.246.317 que a definição de "insumos" para efeito do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002 - PIS e mesmo artigo da Lei n. 10.833/2003 - COFINS é que:*
>
> ***1º -** O bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou para viabilizá-los (**pertinência ao processo produtivo**);*
>
> ***2º -** A produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição (**essencialidade ao processo produtivo**); e*
>
> ***3º -** Não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto (**possibilidade de emprego indireto no processo produtivo**).*
>
> *(negrito nosso)*

Ademais, o Parecer Normativo COSIT/RFB/ nº 5, de 17/12/2018, ao delimitar os contornos do REsp 1.221.170/PR, sobre essa questão definiu esse mesmo entendimento em seu item 5 (gastos posteriores à finalização do processo de produção), o seguinte:

> *55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.*
>
> *56. Destarte, exemplificativamente não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.*
>
> *...*
>
> *59. Assim, conclui-se que, em regra, somente são considerados insumos bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica durante o processo de produção de bens ou de prestação de serviços, excluindo-se de tal conceito os itens utilizados após a*

DOCUMENTO VALIDADO

> *finalização do produto para venda ou a prestação do serviço. Todavia, no caso de bens e serviços que a legislação específica exige que a pessoa jurídica utilize em suas atividades, a permissão de creditamento pela aquisição de insumos estende-se aos itens exigidos para que o bem produzido ou o serviço prestado possa ser disponibilizado para venda, ainda que já esteja finalizada a produção ou prestação.*

O mesmo entendimento vale para os gastos relacionados com a atividade portuária, posto que os bens e serviços portuários, quais sejam, virada dos vagões, capatazia; rebocagem; movimentação de container; e serviços diversos prestados a bordo de navio, não têm relação com a produção de minério, tratando-se, em verdade, de serviços auxiliares de logística visando o escoamento e exportação dos minérios produzidos.

Com base nessas consideraçoes, mantém-se a glosa de bens e serviços utilizados como insumos nas atividades de ferrovia e portuárias.

No que concerne às despesas de movimentação interna, houve a glosa dos serviços adquiridos para aplicação em máquinas, equipamentos, veículos e aparelhos de movimentação interna de carga. A Fiscalização informa que os créditos de aquisições glosados se referem aos itens **(combustível, lubrificantes, partes e peças de veículos, máquinas, equipamentos, aparelhos)** utilizados nas áreas de negócio de produção de minério de ferro, pelota, Cobre e ferro-níquel para mera movimentação interna de produtos acabados e em elaboração dentro da empresa ou entre estabelecimentos da mesma.

Entendeu o Auditor, em que pese ser a atividade de movimentação de bens tais como produtos acabados e em elaboração, serem essenciais a atividade da mesma, a movimentação interna não constitui etapa de processo produtivo, mas – somente – mera preparação para que a produção ocorra ou etapa posterior esta, utilizada para escoamento da mesma.

Como se infere da peça de defesa, a Recorrente reitera seu entendimento de que os serviços glosados são essenciais ao funcionamento do seu processo produtivo, ainda que relacionados à logística de movimentação interna.

Quanto aos combustíveis e lubrificantes, como se sabe, o art. 3º, II das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, os combustíveis e lubrificantes podem ser "utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda" dando direito ao creditamento do PIS e da Cofins quando adquiridos com o pagamento dessas contribuições (art. 3º, §2º, II das Leis nºs Leis 10.637/02 e 10.833/03).

No caso em apreço, entretanto, a Recorrente não trouxe aos autos nenhum elemento adicional que comprove que esses itens tenham sido, de fato, utilizados em máquinas, equipamentos ou veículos do processo produtivo ou prestação de serviços, limitando-se a informar, de forma genérica, que tais produtos são necessários na sua atividade produtiva. Não é qualquer combustível ou lubrificante que dá direito ao creditamento das contribuições não cumulativas, mas tão somente aqueles aplicados na produção ou prestação de serviços.

DOCUMENTO VALIDADO

Embora o laudo trazido pela Recorrente afirme que os combustíveis e lubrificantes possam ser usados no processo produtivo da empresa, as referidas despesas também são incorridas em outras atividades da empresa que não gerariam direito a créditos, a exemplo nas atividades de escoamento até o porto e atividades administrativas, que estão fora da atividade de produção da Empresa, conforme antes afirmado.

Além disso, restou comprovado nos autos que lubrificantes e combustíveis não estão sujeitos ao pagamento da contribuição (regime monofásico).

Da mesma forma, quanto aos serviços e partes e peças aplicados em veículos, máquinas, equipamentos, aparelhos, a Fiscalização, no Termo de Informação Fiscal da Diligência, informa que muitos itens adquiridos para aplicação em bens do imobilizado (partes e peças de máquinas e equipamentos) e a vida útil de tais itens é dependente do bem do imobilizado ao qual são aplicadas e a Fiscalização não dispunha desta informação, mesmo tendo sido intimada a empresa durante o procedimento fiscal e na diligência realizada.

Conforme informa o Auditor Fiscal responsável pela diligência fiscal:

> "... dentre as informações que foram solicitadas, como o crédito se referia em sua maioria a partes e peças a serem aplicadas ao ativo imobilizado, a Fiscalização solicitou as seguintes informações, com o intuito de rastreá-las na EFD-FISCAL e no ativo imobilizado da empresa:
>
> • Cód Bem Reg 0200 cp02_COD_ITEM;
>
> • Cód Bem Principal;
>
> • Modelo; e
>
> • Part Number do Fabricante
>
> Entretanto, ao responder à intimação, em 14/09/2020, através da Carta 182/2020, a diligenciada informou estar desobrigada de apresentar os dados acima, uma vez que entendeu estar fora do escopo da diligência solicitada pelo CARF.
>
> Para remediar tal falha da diligenciada e complementar com informações essenciais à análise, por meio do TIF 4, solicitou-se que a empresa realizasse a necessária complementação.
>
> Após pedir prazo de 40 dias para realizar a tarefa, a fiscalizada entregou arquivos **sem** efetuar as complementações e correções solicitadas.
>
> Em 02/08/2021, através do TIF7, a diligenciada foi novamente intimada a complementar os campos deixados sem informação, desta feita, porém, a fiscalização evidenciou as linhas que necessitavam de complemento, para fins de não restar dúvidas à empresa de quais informações deveriam ser prestadas.
>
> Para surpresa da fiscalização, através da Carta 253/2021 (fls. 3133/3134), a empresa RECUSOU-SE a complementar os itens faltantes, evidenciados no anexo ao TIF7, conforme extrato de sua resposta evidenciado a seguir:
>
> A intimada esclarece que todas as informações requeridas no âmbito do presente procedimento de diligência já foram devidamente apresentadas.
>
> Desta feita, remanesceram sem informação adicional, R$180.269,90 referentes ao item 3.8 do TVF, R$26.896.765,11 referentes ao item 3.9 do TVF e R$4.731.774,71 referentes ao item 3.13 do TVF.

DOCUMENTO VALIDADO

Por certo, para as partes e peças de manutenção serem consideradas insumos na apuração das contribuições, nos termos do art. 3°, II da Leis n°s10.637/2002 e 10.833/2003, elas devem ser aplicados em máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo e não serem passíveis de ativação obrigatória, uma vez que, na hipótese de o bem ser de ativação obrigatória, enseja a tomada de crédito com base na despesa de depreciação ou amortização, conforme normas específicas.

Sem esse tipo de informação atinente a qual imobilizado houve a aplicação do bem (partes e peças) não é possível se avaliar se a parte e peça adquirida pode ser deduzida como despesa do exercício ou ativada em função do prazo de vida útil.

Como se sabe, se o Fisco efetua o lançamento fiscal, fundado nos elementos apurados na ação fiscal, cabe ao autuado, na sua contestação, apresentar provas inequívocas de fatos impeditivos, modificativos ou extintivos de tal direito do Fisco.

Com essas considerações, devem ser mantidas as glosas sobre os itens **(combustível, lubrificantes, partes e peças de veículos, máquinas, equipamentos, aparelhos)** utilizados nas áreas de negócio de produção de minério de ferro, pelota, Cobre e ferro-níquel para mera movimentação interna de produtos acabados e em elaboração dentro da empresa ou entre estabelecimentos da mesma.

No entanto, noticia-se nos autos que uma fração do minério de ferro extraído, mais especificamente, àquela correspondente aos finos de minério gerados durante o processo de extração (pellet feed - partículas com granulometria inferior a 0,15mm) é transformada em pelota, após o escoamento, pela ferrovia, nas usinas de pelotização, situadas em Vitória e em São Luís.

Por meio de intimação, a Fiscalização coletou informações a respeito das usinas de pelotização da Vale S.A., sendo relevante mencionar que:

> *Em São Luís do Maranhão, a Vale S. A. possui o terminal marítimo de Ponta da Madeira (33.592.510/0424-00) que é um porto privado e dista 3Km da usina de pelotização de São Luís (33.592.510-0434-73).*
>
> *Em Vitória, Espírito Santo, a Vale S.A. controla o Porto de Tubarão, possuindo o estabelecimento intitulado CVRD Área Operacional do Porto Vale S.A. (33.592.510/0219-09), que se situa no mesmo endereço do estabelecimento de sua usina de pelotização (33.592.510/0220-42).*
>
> *Na Usina de Pelotização de São Luís, os finos de minério escoados da mina de Carajás são pelotizados, enquanto na usina de pelotização Tubarão I e II, ocorre a pelotização dos finos de minério oriundos das minas de Itabira, Brucutu e Timbopeba.*

Assim, nos casos citados, tratando-se de transporte de produtos em elaboração (finos de minério) que só se tornam produtos acabados (ferro em pelotas), finanlizando o processo produtivo do bem para venda nas unidades de pelotização nas unidades de São Luís e Vitória, deve ser admitido o direito a creditamento sobre insumos de bens e serviços relacionados com o transporte desses materiais entre as

DOCUMENTO VALIDADO

unidades da Empresa via ferrovia, conforme informa a Fiscalização no Termo de Informação da Diligência (e-fls.3.241).

Nesse mesmo sentido, tem sido a jurisprudência mansa e pacífica das Turmas do CARF quanto a aceitar o creditamento das despesas no transporte de produtos em elaboração ou semi acabados:

> *CRÉDITO DE FRETE DE PRODUTOS EM ELABORAÇÃO/INSUMOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO CONTRIBUINTE.*
>
> *As despesas com fretes para a transferência/transporte de produtos em elaboração (inacabados) e de insumos entre estabelecimentos do contribuinte integram o custo de produção dos produtos fabricados/vendidos e, consequentemente, geram créditos da contribuição.*
>
> *(Acórdão nº 3401-009.835, sessão de 25 de outubro de 2021, relatoria da Conselheira Rafaella Dutra Martins)*
>
> *CRÉDITO. FRETES DE INSUMOS, PRODUTOS EM ELABORAÇÃO OU SEMIACABADOS. ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. POSSIBILIDADE.*
>
> *Os fretes de insumos, produtos em elaboração ou semiacabados entre estabelecimentos da mesma empresa, diante do processo produtivo explicitado, mostra-se como item essencial e pertinente à produção, devendo ser reconhecido como insumo.*
>
> *(Acórdão nº 3201-009.633, sessão de 15 de dezembro de 2021, relatoria do Conselheiro Leonardo Vinícius Toledo de Andrade)*

Dessa forma, deve ser revertida a glosa de bens e serviços relacionados com o transporte de produtos em elaboração entre as unidades da Empresa via ferrovia, adotando-se o critério de rateio informado no termo de diligência fiscal.

***Despesas com estudos e pesquisas, prospecção, sondagens, serviços de geologia*, serviços de manutenção de equipamentos ferroviários, manutenção de telecomunicações, serviços de dragagem e serviços de manutenção de embarcações**

No que concerne a glosa de créditos sobre despesas/custos sobre estudos, pesquisas, prospecção, sondagem e geologia, entendo que a decisão de piso merece reparo, pois embora reste evidente que tais despesas são antecedentes à produção ou prestação de serviços, pelo critério da relevância, tais dispêndios integram processo produtivo por imposição legal.

Salienta-se que a realização de tais serviços tem previsão no decreto-lei nº227/67, que confere nova redação ao Código de Minas[3], sendo imperiosas para viabilizar a autorização para lavra.

[3] Art. 14 Entende-se por pesquisa mineral a execução dos trabalhos necessários à definição da jazida, sua avaliação e a determinação da exequibilidade do seu aproveitamento econômico.
§ 1º A pesquisa mineral compreende, entre outros, os seguintes trabalhos de campo e de laboratório: levantamentos geológicos pormenorizados da área a pesquisar, em escala conveniente, estudos dos afloramentos e suas correlações, levantamentos geofísicos e geoquímicos; aberturas de escavações visitáveis e execução de sondagens no corpo mineral; amostragens sistemáticas; análises físicas e químicas das amostras e dos testemunhos de sondagens; e ensaios de beneficiamento dos minérios ou das substâncias minerais úteis, para obtenção de concentrados de acordo com as especificações do mercado ou aproveitamento industrial.
(...)

DOCUMENTO VALIDADO

A realização dessas atividades são, portanto, obrigatórias por imposição legal para viabilizar o início das atividades de produção e prestação de serviços da empresa, devendo ser consideradas como insumos, segundo o critério da relevância.

Nesse mesmo sentido, têm decidido as turmas dos CARF em casos semelhantes, dentre as quais destacam-se as seguintes ementas:

> *USINA DE MINÉRIO DE FERRO. GASTOS COM INSUMOS NA FASE PRÉ BENEFICIAMENTO.*
>
> *Diante da essencialidade dos gastos incorridos para pesquisa, preparação do terreno, escavação, extração para obtenção do minério, matéria prima básica da atividade da recorrente, tais gastos devem gerar créditos para a Contribuição do PIS/PASEP e COFINS no sistema da não cumulatividade, por serem essenciais para a obtenção da receita da atividade desenvolvida. Incluem-se nesta fase os gastos com manutenção da infra estrutura das minas.*
>
> *(Acórdão nº3301006.109, 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, sessão de 25 de abril de 2019, relatoria do Conselheiro Ari Vendramini)*
>
> *CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMO. ATIVIDADE MINERADORA. BENS E SERVIÇOS DESTINADOS À PESQUISA E PROSPECÇÃO. POSSIBILIDADE.*
>
> *A pesquisa e a prospecção associadas à atividade de mineração atende ao critério da relevância, uma vez que se trata de uma exigência legal, o que permite o aproveitamento de crédito da Contribuição não-cumulativa em relação aos dispêndios com bens e serviços a ela destinados.*
>
> *(Acórdão nº3201.009.513, 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, sessão de julgamento de 25 de novembro de 2021, relatoria do Conselheiro Hélcio Lafetá)*
>
> *NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.*
>
> *Insumos, para fins de creditamento da Contribuição Social não cumulativa, são todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade empresária, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.*
>
> *Os gastos com a contratação de serviços de prospecção, sondagens e de geologia guardam relação de pertinência e essencialidade com o processo de lavra de minérios e ensejam o creditamento com base nos gastos efetivamente comprovados.*

Art. 37. Na outorga da lavra, serão observadas as seguintes condições: I - a jazida deverá estar pesquisada, com o Relatório aprovado pelo D.N.P.M.;

DOCUMENTO VALIDADO

(Acórdão 3402002.662, 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, sessão de 24 de fevereiro de 2015, relatoria do Conselheiro Charles Mayer)

Desta feita, devem ser revertidas as glosas sobre despesas/custos com sobre estudos, pesquisas, prospecção, sondagem e geologia por serem considerados insumos em vista do critério da relevância.

A Recorrente também reivindica a reversão da glosa de despesas com manutenção por entender que são essenciais ao processo de produção de minério. Nessa direção, afirma que a empresa não poderia continuar a exercer as suas atividades sem que haja a manutenção de britadores, caminhões, viradores de vagão, dentre tantos outros equipamentos necessários à produção dos minerais e o seu escoamento até o porto de destino. Assim também como a manutenção das embarcações é de fundamental relevo para as atividades da empresa e a manutenção da extensa malha ferroviária utilizada, única via de transporte do minério. Da mesma forma, os serviços de telecomunicação também constituem em atividade essencial relativamente à produção de minério de ferro. Lembra que, na exploração em Carajás, os vagões viajam guiados por uma locomotiva por 30 horas em localidades ermas e carentes de comunicação. Esta comunicação é realizada exclusivamente por rádios e tem por objetivo identificar as diversas locomotivas que trafegam ao mesmo tempo e evitar que acidentes ocorram.

Com relação aos demais serviços reivindicados como insumo, quais sejam, serviços de manutenção de equipamentos ferroviários, manutenção de telecomunicações, serviços de dragagem e serviços de manutenção de embarcações, valem aqui as mesmas considerações do tópico anterior para manter a glosa visto que tais gastos não foram aplicados no processo produtivo da empresa.

Vale repetir que as despesas de manutenção de máquinas, equipamentos e veículos só poderiam gerar o crédito com base no custo da aquisição se, comprovadamente, não fossem de ativação obrigatória, comprovado por laudo técnico solicitado por este Colegiado, o que não foi feito.

Ademais, como já falado, a fase de escoamento do produto final até o porto de destino não integra o processo produtivo, eis que se trata de transporte relativo ao produto já acabado, de forma que se faria necessária a segregação dos serviços de manutenção efetivamente empregados nas máquinas, equipamentos e veículos "*para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços*".

Aluguéis de máquinas e equipamentos locados no mercado interno

Com relação aos aluguéis, a fundamentação para parte da glosa constante do item 3.9.3 foi que tais gastos foram considerados em duplicidade pela empresa, visto que as despesas foram lançadas como serviços utilizados como insumo e também como despesas com aluguel na DACON. A Fiscalização procedeu a glosa da parte registrada como serviços utilizado como insumo do processo produtivo.

A Recorrente se insurge contra essa glosa em sua defesa, mas não trouxe qualquer elemento de prova no sentido de que tais despesas tinham sido registradas uma única vez.

DOCUMENTO VALIDADO

Vale repetir que, se o Fisco efetua o lançamento fundado nos elementos apurados no procedimento fiscal, cabe ao Autuado, na sua contestação, apresentar provas inequívocas de fatos impeditivos, modificativos ou extintivos de tal direito do Fisco, infirmando as suas conclusões, conforme preceitua o art.373 do CPC/2015:

> *Art.373. O ônus da prova incumbe:*
>
> *I – ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito; e*
>
> *II – ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.*

Assim, entendo que a Recorrente, tanto na impugnação como no recurso voluntário, não trouxe aos autos documentação hábil e suficiente visando comprovar que não houve a duplicidade alegada. Apenas alegações genéricas, sem lastreio em documentação comprobatória, não são suficientes para infirmar as conclusões da Fiscalização baseada nos dados de notas fiscais, registros contábeis e planilhas apresentados pela própria Empresa.

A Fiscalização também efetuou glosas sobre despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoa Jurídica no Mercado Interno (Ficha 06/16A, linhas 5 e 6) uma vez que identificou que constavam nessa rubrica despesas com aluguéis de veículos e embarcações, tais como: caminhão, munck, carreta, carregadeira, escavadeira, empilhadeira, guindaste, guindauto, rebocadores e transporte.

Assim, foram excluídas da base de cálculo da linha 06 da ficha 06/16A do Dacon os itens que não se enquadraram no conceito aluguel de máquinas e equipamentos.

Como se constata, a Recorrente calculou crédito sobre diversos veículos utilizados na sua atividade sob o argumento de que estes podem ser considerados máquinas e equipamentos e dar direito a crédito das contribuições com base no inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

Inicialmente, cabe frisar que os veículos (caminhão, munck, carreta, carregadeira, escavadeira, empilhadeira, guindaste, guindauto, rebocadores) não se subsomem ao conceito de "máquinas e equipamentos". A legislação das contribuições deixa claro que os veículos se diferenciam de máquinas e equipamentos, uma vez que cita especificamente cada um quando lhe faz referência, não deixando dúvida que se tratam de espécies diferentes. Eis alguns exemplos:

> Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002:
>
> *"Art. 1º As pessoas jurídicas fabricantes e as importadoras* ***de máquinas e veículos*** *classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto no 4.070, de 28 de dezembro de 2001, relativamente à receita bruta decorrente da venda desses produtos, ficam sujeitas ao pagamento da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição para o*

DOCUMENTO VALIDADO

Financiamento da Seguridade Social - COFINS, às alíquotas de 2% (dois por cento) e 9,6% (nove inteiros e seis décimos por cento), respectivamente. (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

Art. 3º As pessoas jurídicas fabricantes e os importadores, relativamente às vendas dos produtos relacionados nos Anexos I e II desta Lei, ficam sujeitos à incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS às alíquotas de: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), respectivamente, nas vendas para fabricante: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

*a) **de veículos e máquinas** relacionados no art. 1o desta Lei; ou (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

b) de autopeças constantes dos Anexos I e II desta Lei, quando destinadas à fabricação de produtos neles relacionados; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)"

(negrito nosso)

Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002:

"Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1o, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento). (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

§ 1º Excetua-se do disposto no caput a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

(...)

*III - no art. 1o da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, e alterações posteriores, no caso de venda **de máquinas e veículos** classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da TIPI;(Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)"*

(negrito nosso)

Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003:

"Art. 2o Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1o, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento). (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

§ 1º Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas: (Incluído pela Lei nº10.865, de 2004) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

(...)

DOCUMENTO VALIDADO

*III – no art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, e alterações posteriores, no caso de venda **de máquinas e veículos** classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da TIPI;(Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Lei nº 11.196, de 2005)" (negrito nosso)*

Entendo que veículo automotor não é máquina e nem é equipamento. Confirma esse entendimento a classificação deles no sistema harmonizado, pois, enquanto as máquinas são classificadas nos capítulos 84 e 85, que estão inseridos na Seção XVI (MÁQUINAS E APARELHOS, MATERIAL ELÉTRICO, E SUAS PARTES; APARELHOS DE GRAVAÇÃO OU DE REPRODUÇÃO DE SOM, APARELHOS DE GRAVAÇÃO OU DE REPRODUÇÃO DE IMAGENS E DE SOM EM TELEVISÃO, E SUAS PARTES E ACESSÓRIOS), os veículos automotores, por sua vez, são classificados no capítulo 87, que está inserido na Seção XVII (MATERIAL DE TRANSPORTE).

Vale citar que a RFB expressou esse mesmo entendimento, por meio do Ato Declaratório Interpretativo nº 4, de 2015, no qual afirma que veículo automotor não se confunde com máquina ou equipamento:

Art. 1º A opção de apurar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins à taxa de 1/48 (um quarenta e oito avos) sobre o valor de aquisição, nos termos do § 14 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, c/c art. 15, II, da Lei nº 10.833, de 2003, refere-se tão somente às máquinas e aos equipamentos incorporados ao ativo imobilizado e utilizados para locação a terceiros, para produção de bens destinados à venda ou para prestação de serviços, não alcançando os veículos automotores, por falta de previsão legal.

Quisesse o legislador ter alcançado os veículos automotores no inciso IV do art. 3º das Leis nos 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, teria feto isso de forma expressa ou, ao menos, teria empregado a técnica utilizada no inciso VI do mesmo artigo, que acrescenta "e outros bens" após a expressão "máquinas e equipamentos". VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

Como se sabe, as hipóteses de créditos de PIS e COFINS sobre pagamentos de aluguéis são aquelas relacionadas com prédios, máquinas e equipamentos, não existindo previsão legal para o creditamento relacionado com o aluguel de veículos. O dispositivo legal que dispõe sobre créditos de aluguéis é o inciso IV do mesmo art. 3º, *in verbis*:

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 nº11.727, de 2008) (Produção de efeitos) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

[...]

*IV – aluguéis de **prédios, máquinas e equipamentos**, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;*

DOCUMENTO VALIDADO

(negrito nosso)

Nesse passo, constata-se que não há direito a crédito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep sobre os valores pagos a pessoa jurídica a título de aluguel de veículos, pois tais aluguéis não são abrangido pela hipótese de creditamento do inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

No entanto, há de se considerar os gastos com aluguéis de alguns desses veículos como insumo na prestação de serviço ou na produção, pelo critério da essencialidade e com base no inciso. II do artigo. 3º da Lei nº 10.833/03, desde que tenha sido comprovado nos autos que tais bens, de fato, tenham sido utilizados nessas atividades.

Como exemplo, temos os caminhões fora de estrada, pás carregadeiras e escavadeiras utilizados nas minas, conforme explicitado no laudo técnico juntado:

> *A lavra é em bancadas com desmonte por explosivos, **escavadeiras**, carregamento em **pás carregadeiras**, **transporte em caminhões fora-de-estrada**. O beneficiamento consiste de britagem, peneiramento, lavagem, classificação, concentração e pelotização.*

Com relação aos demais itens, entendo que o laudo comprova que não são utilizados no processo produtivo, mas sim em outras atividades ou não há informações no laudo sobre a utilização do veículo. Abaixo, alguns exemplos de utilização desses veículos em outras atividades, descritas pelo laudo técnico, tais como, carretas utilizadas no transporte do minério em rodovias para os portos, empilhadeiras utilizadas em movimentação de minérios no porto e guindastes utilizados nos serviços portuários:

> ***O uso de outro modal terrestre, como o rodoviário também se torna inviável em relação ao custo operacional, disponibilidade e qualidade das vias de rolamento e dano ambiental, principalmente quando considerando, por exemplo, o uso de um veículo do tipo Carreta Cavalo Trucado com carga média de 42 toneladas.*** *Considerando o comboio de 190 vagões de 98 toneladas cada, seriam necessários aproximadamente 2,5 caminhões para cada vagão, estimando uma frota movimentada de 475 veículos equivalente a cada comboio. Levando em conta movimentação de 3600 comboios por ano, seriam necessários acima de 1,5 milhões de veículos rodoviários para movimentar a carga para expedição.*
>
> ***(...)***
>
> ***RAC 05 – Içamento de carga: Aplica-se as atividades de içamento de carga através de equipamentos próprios, arrendados (leasing) ou alugados pela Vale, bem como aos equipamentos de prestadores de serviço que façam parte do escopo do contrato com a Vale, dos seguintes tipos: guindaste (guindaste sobre rodas/esteira, guindaste veicular articulado, grua), ponte rolante (apoiada e pórtico), monovia e talha elétrica.***
>
> *(negrito nosso)*

DOCUMENTO VALIDADO

Dessa forma, devem ser revertidas as glosas de créditos de aluguéis calculados sobre caminhões fora de estrada (off road), pás carregadeiras e escavadeiras utilizadas nas minas de produção de minérios.

Despesas com energia elétrica e a vapor adquiridas no mercado interno

No tópico referente à glosa de energia elétrica e a vapor adquiridos no mercado interno, a Fiscalização constatou que a empresa tomou crédito de alguns itens de notas fiscais de bens adquiridos como insumo para produção, em cujo documento eletrônico consta informação de que não houve cobrança de Pis/Cofins, CST 8 e com valores das contribuições zerados, o que é vedado nos termos do inciso II do parágrafo 2º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

A Recorrente alega, quanto à suposta ausência de recolhimento do PIS/COFINS relativo a tais aquisições, que de fato ocorreu a tributação de toda a energia adquirida, diferentemente da equivocada informação prestada pelos seus fornecedores nas NFs existentes no ambiente SPED, conforme se depreende das declarações obtidas posteriormente junto aos fornecedores, apresentadas como doc. 04-A da impugnação.

Afirma, ainda que não houvesse sido objeto de tributação as referidas operações, a Recorrente remete mais uma vez à toda a argumentação desenvolvida ao longo da presente, pela plena eficácia do princípio da não-cumulatividade ao qual estão vinculadas as contribuições ao PIS e a COFINS (Leis 10.637/02, 10.833/03 e 10.865/04), o qual, não pode ser mitigado, por simples interpretação da Fiscalização. Logo, negar o creditamento seria impor um duplo pagamento do tributo, em violação ao art. 3º. IX, da Lei n° 10.637/02 e ao art. 3º, III, da Lei n° 10.833/03.

Sem razão à Recorrente.

Como se sabe, na sistemática da não cumulatividade das contribuições, em regra, não geram créditos nesse regime as aquisições de bens ou serviços que não sofreram incidência da contribuição, ou seja, não há tomada de créditos de PIS e COFINS quando não há tributação na operação de entrada. Tal vedação consta no art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.833/2003, *in verbis*:

> *Art.3º (...)*
>
> *§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*
>
> *I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*
>
> ***II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.(Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004***
>
> *(negrito nosso)*

Nesse mesmo sentido é a ampla jurisprudência das turmas deste conselho, conforme exemplificam as seguintes ementas:

> *NÃO CUMULATIVIDADE. REVENDA. PRODUTOS ADQUIRIDOS COM ISENÇÃO, ALÍQUOTA ZERO, SUSPENSÃO E NÃO INCIDÊNCIA. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. Uma vez comprovado, com base em notas fiscais eletrônicas, que os produtos*

DOCUMENTO VALIDADO

adquiridos para revenda não se submeteram à tributação das contribuições não cumulativas, em razão de isenção, alíquota zero, suspensão ou não incidência, afasta-se o direito ao desconto de crédito correspondente a tais operações.

(Acórdão nº 3401-010.643, relatoria da Conselheira Carolina Machado Freire Martins, sessão de 27 de setembro de 2022)

REGIME MONOFÁSICO. AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS PARA REVENDA SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.
Em regra, não geram créditos no regime da não-cumulatividade do PIS/COFINS as aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento de tais contribuições. As aquisições de bens para revenda em operações que estão sujeitas à alíquota zero não geram direito aos créditos de PIS/COFINS não-cumulativas, por força da vedação estabelecida pelos arts. 3º, § 2º, II, das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002.

(Acórdão nº 3302-012.660, relatoria do Conselheiro Vinícius Guimarães, sessão de 14 de dezembro de 2021)

Restou comprovado nos autos, por meio dos arquivos de notas fiscais apresentados, que não houve pagamento de PIS e COFINS nas operações de aquisições de energia elétrica, o que impede a utilização de crédito das contribuições que não oneradas com as contribuições, pois, caso contrário, isso representaria um verdadeiro enriquecimento sem causa para a Empresa.

Como é cediço, se o Fisco efetua o lançamento fundado nos elementos apurados no procedimento fiscal, cabe ao Autuado, na sua contestação, apresentar provas inequívocas de fatos impeditivos, modificativos ou extintivos de tal direito do Fisco, conforme preceitua o art.373 do CPC/2015:

Art.373. O ônus da prova incumbe:

I – ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito; e

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

Entendo que a Recorrente, tanto na impugnação como no recurso voluntário, não trouxe aos autos documentação hábil e suficiente visando comprovar a incidência alegada. Apenas declarações de fornecedores sem estarem lastreadas em documentos hábeis, a exemplo de arquivos fiscais e registros contábeis, não são suficientes para infirmar as conclusões da Fiscalização baseada nos dados digitais de notas fiscais apresentados pela própria empresa.

Assim, em vista da obrigação da Autuada quanto a apresentação das provas hábeis e suficientes para comprovação das alegações, prevista no inciso III e § 4º do art.16 do Decreto nº70.235/72, deve ser mantida a infração.

Glosas relativas a depreciação calculada na aquisição de bens adquiridos no mercado interno e importados para o ativo imobilizado (item 3.13 e 3.15)

DOCUMENTO VALIDADO

Neste tópico, correspondente aos itens 3.13 e 3.15 do Termo de Verificação Fiscal, a Fiscalização informa que glosou despesas de depreciação sobre às aquisições de bens com as seguintes motivações: (i) glosou aquisições para o ativo imobilizado por falta de detalhamento; (ii) glosou aquisições de veículos e embarcações destinados a movimentação interna de carga; e iii) identificou que houve aplicação indevida de depreciação acelerada em bens que não fazem jus a esse benefício, posto que somente máquinas e equipamentos classificados nos capítulos 84, 85 e 90 da TIPI/NCM é que poderiam ser considerados na utilização acelerada de crédito de que trata o art. 1º da Lei nº 11.774/2008.

Inicialmente, cumpre informar que a Recorrente não fez qualquer consideração, ou trouxe qualquer elemento de prova, visando infirmar a glosa que teve como motivação as aquisições para o ativo imobilizado por falta de detalhamento do crédito, restando configurada a preclusão neste item.

Com relação aos itens restantes, a Recorrente, por sua vez, reafirma o seu entendimento de que as glosas são equivocadas posto que, pela própria natureza da sua atividade, sua produção não se restringe ao beneficiamento do minério, a produção do minério compreende desde a exploração da jazida, com todas atividades desempenhadas na mina, desde a extração, passando pelo beneficiamento, pelotização, até a formação do lote para exportação nos armazéns situados na zona primária. Não há como visualizar o processo produtivo da Recorrente sem a aquisição de locomotivas, vagões, dormentes ferroviários, caminhões, barcos, entre outros. Tais insumos são efetivamente aplicados na produção de serviços e na etapa final produtiva dos minérios embarcados. E inviável a extração e beneficiamento (produção) dos minérios sem a utilização destes bens.

Dessa forma, a Recorrente entende que todos os bens imobilizados utilizados nessas atividades dão direito a crédito por meio da depreciação.

Como já se disse no tópico dos bens e serviços utilizados como insumos, não se pode acolher a pretensão da Recorrente para abarcar todos os seus gastos/despesas em todas as atividades como créditos sob a alegação de que todos os custos de produção e despesas são necessárias à atividade da empresa gerando direito a crédito.

Do exame das atividades da Empresa e em consonância do conceito de insumo fundado nos critérios da essencialidade e relevância, percebe-se que, embora as atividades ferroviária e porto sejam importantes para o negócio de extração de minério desenvolvida, tais atividades não podem propiciar a geração de créditos sobre aquisição de imobilizado, visto que se dão em fase posterior a atividade de produção do minério, envolvendo o transporte do produto acabado até os armazéns e porto e despesas com logística portuária visando a exportação, dentre os quais podem ser citados: locomotivas; vagões de transporte de minério de ferro; dormentes ferroviários; caminhões; equipamentos de segurança; barco de alumínio; obras civis; serviços topográficos; serviços de terraplanagem, etc.

O direito a crédito não se dá sobre todo e qualquer bem, mas somente para aqueles bens imobilizados utilizados no processo produtivo da empresa ou prestação de serviços, conforme preceitua o art.3º, da Lei nº10.88/2003, *in verbis*:

Lei n.º 10.833, de 2003

DOCUMENTO VALIDADO

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

(...)

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

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

(...)

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),*

Assim, os veículos, máquinas e equipamentos empregados no transporte de materiais acabados e logística portuária não podem ser considerados bens utilizados na "fabricação" dos produtos destinados à venda, não fazendo jus ao cálculo de créditos sobre a depreciação correspondente.

Neste tópico, a Fiscalização também afirma que o Contribuinte optou pelo cálculo de créditos de PIS e COFINS sobre depreciação calculada na forma acelerada sobre diversos bens e vários serviços que não estavam sendo aplicados na atividade de produção do minério destinados à venda. A glosa sobre bens com depreciação acelerada foram motivadas pelas seguintes situações:

1.A Fiscalizada não conseguiu identificar o que era produzido ou qual era o serviço prestado com aquele item (colunas negócio, fase da prestação/produção e aplicação sem informação alguma no arquivo);

2.A fiscalizada não conseguiu informar nem a etapa do processo produtivo/de prestação de serviços, nem a aplicação que determinado item adquirido teria (colunas fase e aplicação sem informação); ou

3. O item teve o negócio, a fase e a aplicação identificados, mas não dava direito a crédito, porque: a. Tratava-se de item utilizado nas atividades ferroviárias ou portuárias; b. A fase era referente a movimentação interna, caracterizada por palavras tais como: "carregamento", " transporte – movimentação interna", "carga e descarga", "empilhamento e recuperação" e "transporte"; ou c. A aplicação indicava que o item que não se enquadrava no conceito nas hipóteses previstas na legislação quer porque não era máquina ou equipamento, quer porque não se destinava a atividade não relacionada a produção ou prestação de serviço. No texto da aplicação ocorreram palavras tais como:

DOCUMENTO VALIDADO

> balança eletrônica estacionária, caminhão, carregadeira, carregador, carrinho transportador, escavadeira, embarcação, empilhadeira, equipamentos portuários, equipamentos de segurança, guindaste, instalação portuária, locomotiva, palete de madeira, pátio, pier, ponte rolante, rebocador, retroescavadeira, silo, sistema de controle de frota, transportador de minério, trator, truque ferroviário, vagão, vagonete, via permanente, virador de vagão, "Wind fences"; ou 4. O bem/serviço foi adquirido sem o pagamento das contribuições (CST 6 a 9).

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, <u>para utilização na produção de bens destinados à venda ou utilizados na prestação de serviços</u>, conforme disposto no §14 do art.3ºda 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;*
>
> *(...)*
>
> *§1° 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 n° 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. 2° 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 n° 10.865, de 2004)***
>
> *(negrito nosso)*

No caso concreto, observa-se que vários bens 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.

DOCUMENTO VALIDADO

Em sua defesa, a Recorrente repisa os seus argumentos quanto a que sejam considerados com natureza de máquinas e equipamentos os veículos e embarcações utilizados na movimentação de minério entre os seus estabelecimentos.

Tal temática já foi abordada no tópico "Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoa Jurídica no Mercado Interno (Ficha 06/16A, linhas 5 e 6)", no qual se considerou não haver identidade entre os veículos e embarcações com máquinas e equipamentos.

Assim, a fim de se evitar repetições, remeto às considerações do tópico citado para manter a glosa realizada.

Glosas concernentes aos custos relativos à aquisição de bens importados utilizados como insumos (item 3.14)

Neste tópico, a Auditoria informa que a Empresa tomou créditos de bens utilizados como insumos oriundos do exterior nas aquisições de partes e peças de veículos, máquinas e equipamentos e aparelhos utilizados na mera movimentação interna de produtos acabados e em elaboração dentro da empresa ou entre estabelecimentos da mesma.

Na planilha denominada "**Bens c/ insumo não vinc à prod cfe descrição itens**", e-fls.2.079, consta a relação completa de itens glosados, contendo a descrição do item importado (colunas "ECOMEX_DESCRICAO" ou "SYNCHRO_MERCADORIA"), a indicação do veículo, máquina ou equipamento utilizado na movimentação interna, tais como: "caminhão", "fora de estrada", "locomotiva", "vagão", "ferroviária", "via férrea", "escavadeira", "pá-carregadeira", "correia transportadora", "dormente", "trilho", etc.

A Recorrente repisa seus argumentos quanto ao seu ciclo produtivo, o qual encontra reflexo inclusive no seu objeto social e compreende todas os dispêndios com insumos utilizados nas diversas fases da produção relativas tanto à mina, quanto à ferrovia, quanto ao porto, sendo, portanto, legítima a pretensão de creditamento em relação aos mesmos, que foram indevidamente glosados pela Fiscalização.

A fim de evitar repetições, valem aqui as mesmas considerações expostas no tópico "Glosa de bens e serviços utilizados como insumos".

Não se pode acolher a pretensão da Recorrente para abarcar todos os seus gastos em todas as atividades como créditos sobre insumos sob a alegação de que todos os custos de produção e despesas são necessárias à atividade da empresa gerando direito a crédito. Como já discorrido anteriormente, o direito a crédito sobre bens ou serviços como insumos se dá naqueles utilizados no processo produtivo da empresa ou prestação de serviços, em função da sua essencialidade nessas atividades. Além disso, em razão da relevância, também se admite o creditamento de bens e serviços como insumos cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação de serviço, integre o processo produtivo por imposição legal.

Do exame das atividades da Empresa e em consonância do conceito de insumo fundado nos critérios da essencialidade e relevância, percebe-se que, embora as atividades ferroviária e porto sejam importantes para o negócio de extração de minério desenvolvida, tais atividades não podem propiciar a geração de créditos sobre aquisição de insumos, visto que se

DOCUMENTO VALIDADO

dão em fase posterior a atividade de produção do minério, envolvendo o transporte do produto acabado até os armazéns e porto e despesas com logística portuária visando a exportação.

No entanto, uma vez que restou comprovado nos autos em quais bens do imobilizado as partes e peças importadas foram aplicadas, entendo que resta evidente, com base nas considerações do laudo elaborado, que os imobilizados denominados de caminhões *off road* (fora da estrada), escavadeiras e pás carregadeiras são aplicados na produção de minério, fazendo jus, portanto, ao crédito correspondente às partes e peças importadas aplicadas na sua manutenção, em consonância com o critério da essencialidade antes discutido.

A base legal para o direito a crédito como insumos em relação às importações de bens é o art.15, inciso II das Lei 10.865/2004, parcialmente transcrita a seguir :

> *Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2o e 3o das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às* ***importações*** *sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1o desta Lei, nas seguintes hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos) (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 combustível e lubrificantes;*
>
> *(...)*
>
> *§ 3º O crédito de que trata o caput deste artigo será apurado mediante a aplicação das* ***alíquotas*** *previstas no* ***caput do art. 2o das Leis*** *nos* ***10.637****, de 30 de dezembro de 2002,* ***e 10.833****, de 29 de dezembro de 2003, sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições, na forma do art. 7o desta Lei, acrescido do valor do IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição.*
>
> *(...)*
>
> *"Art. 7o A base de cálculo será:*
>
> *I - o valor aduaneiro, assim entendido, para os efeitos desta Lei, o valor que servir ou que serviria de base para o cálculo do imposto de importação, acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições, na hipótese do inciso I do caput do art. 3º desta Lei;*
>
> *(negritos nossos)*

DOCUMENTO VALIDADO

Desta feita, deve ser revertida a glosa de partes e peças importadas aplicadas na manutenção de caminhões *off road* (fora da estrada), escavadeiras e pás carregadeiras.

Gloasa de créditos legítimos que foram por equívoco informados em linhas incorretas dos Dacons

Neste tópico, a Recorrente assevera que algumas glosas ocorreram em função dos valores não corresponderem à hipótese de crédito atinente à linha do Dacon em que foram informados, o acórdão registra que *não resta dúvidas que a análise e reconhecimento deste crédito limita-se ao escopo do que consta no próprio Dacon não sendo, portanto, permitido a Autoridade Administrativa, em sede de análise de contestação de decisão que não reconheceu o crédito declarado pelo contribuinte, conceder crédito diverso do informado ou não constante deste demonstrativo.*

No entanto, não houve a especificação de quais rubricas foram objetos de glosas com essa motivação, tampouco trouxe aos autos elementos comprobatórios para a reclassificação da rubrica supostamente glosada por ter sido preenchida incorretamente a Dacon, em função de constar em linha incorreta.

Assim, as suas argumentações sobre supostos erros no preenchimento da DACON sem a indicação das rubricas contestadas, ou a demonstração da sua correta classificação, passam a ter um caráter de generalidade e imprecisão, o que leva ao não acolhimento desses argumentos no julgamento.

Dispositivo

Diante do exposto, voto no sentido de dar parcial provimento da seguinte forma:

i) reverter as glosas de bens e serviços relacionados com o transporte de produtos em elaboração entre as unidades da Empresa via ferrovia, adotando-se o critério de rateio informado no termo de diligência fiscal;

ii) reverter as glosas sobre despesas/custos com estudos, pesquisas, prospecção, sondagem e geologia por serem considerados insumos em vista do critério da relevância;

iii) reverter as glosas de crédito de aluguéis de caminhões fora de estrada (off road), pás carregadeiras e escavadeiras utilizadas nas minas de produção de minérios; e

iv) reverter a glosa de partes e peças importadas aplicadas na manutenção de caminhões *off road* (fora da estrada), escavadeiras e pás carregadeiras.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Redator designado.

DOCUMENTO VALIDADO

Com as vênias de estilo, em que pese o voto muito bem fundamentado do Conselheiro Relator Pedro Sousa Bispo, ouso dele discordar quanto à sua afirmação de que não há direito a crédito da não cumulatividade do PIS/Cofins sobre os valores pagos a pessoa jurídica a título de aluguel de "máquinas e equipamentos, tais como munck, empilhadeira, guindaste, guindauto, rebocadores, caminhões e carretas", pois tais aluguéis não são abrangidos pela hipótese de creditamento do inciso IV do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Explico.

O voto do ilustre Relator, em relação a este tema específico, foi proferido nos seguintes termos:

> ***A Fiscalização também efetuou glosas sobre despesas de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos*** *Locados de Pessoa Jurídica no Mercado Interno (Ficha 06/16A, linhas 5 e 6) uma vez que identificou que constavam nessa rubrica* ***despesas com aluguéis de veículos e embarcações, tais como: caminhão, Munck, carreta, carregadeira, escavadeira, empilhadeira, guindaste, guindauto, rebocadores e transporte****.*
>
> *Assim, foram excluídas da base de cálculo da linha 06 da ficha 06/16A do Dacon os itens que não se enquadraram no conceito aluguel de máquinas e equipamentos.*
>
> *Como se constata, a Recorrente calculou crédito sobre diversos veículos utilizados na sua atividade sob o argumento de que estes podem ser considerados máquinas e equipamentos e dar direito a crédito das contribuições com base no inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.*
>
> ***Inicialmente, cabe frisar que os veículos (caminhão, Munck, carreta, carregadeira, escavadeira, empilhadeira, guindaste, guindauto, rebocadores) não se subsomem ao conceito de "máquinas e equipamentos"****. A legislação das contribuições deixa claro que os veículos se diferenciam de máquinas e equipamentos, uma vez que cita especificamente cada um quando lhe faz referência, não deixando dúvida que se trata de espécies diferentes. Eis alguns exemplos:*
>
> *(...)*
>
> ***Entendo que veículo automotor não é máquina e nem é equipamento. Confirma esse entendimento a classificação deles no sistema harmonizado****, pois, enquanto as máquinas são classificadas nos capítulos 84 e 85, que estão inseridos na Seção XVI (MÁQUINAS E APARELHOS, MATERIAL ELÉTRICO, E SUAS PARTES; APARELHOS DE GRAVAÇÃO OU DE REPRODUÇÃO DE SOM, APARELHOS DE GRAVAÇÃO OU DE REPRODUÇÃO DE IMAGENS E DE SOM EM TELEVISÃO, E SUAS PARTES E ACESSÓRIOS), os veículos automotores, por sua vez, são classificados no capítulo 87, que está inserido na Seção XVII (MATERIAL DE TRANSPORTE).*
>
> *Vale citar que a RFB expressou esse mesmo entendimento, por meio do Ato Declaratório Interpretativo nº 4, de 2015, no qual afirma que veículo automotor não se confunde com máquina ou equipamento:*

DOCUMENTO VALIDADO

Art. 1º A opção de apurar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins à taxa de 1/48 (um quarenta e oito avos) sobre o valor de aquisição, nos termos do § 14 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, c/c art. 15, II, da Lei nº 10.833, de 2003, refere-se tão somente às máquinas e aos equipamentos incorporados ao ativo imobilizado e utilizados para locação a terceiros, para produção de bens destinados à venda ou para prestação de serviços, não alcançando os veículos automotores, por falta de previsão legal.

Quisesse o legislador ter alcançado os veículos automotores no inciso IV do art. 3º das Leis nos 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, teria feto isso de forma expressa ou, ao menos, teria empregado a técnica utilizada no inciso VI do mesmo artigo, que acrescenta "e outros bens" após a expressão "máquinas e equipamentos". VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

Como se sabe, as hipóteses de créditos de PIS e COFINS sobre pagamentos de aluguéis são aquelas relacionadas com prédios, máquinas e equipamentos, não existindo previsão legal para o creditamento relacionado com o aluguel de veículos. O dispositivo legal que dispõe sobre créditos de aluguéis é o inciso IV do mesmo art. 3º, in verbis:

(...)

Nesse passo, constata-se que não há direito a crédito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep sobre os valores pagos a pessoa jurídica a título de aluguel de veículos, pois tais aluguéis não são abrangidos pela hipótese de creditamento do inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

No entanto, há de se considerar os gastos com aluguéis de alguns desses veículos como insumo na prestação de serviço ou na produção, *pelo critério da essencialidade e com base no inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.833/03,* ***desde que tenha sido comprovado nos autos que tais bens, de fato, tenham sido utilizados nessas atividades***.

Como exemplo, temos os caminhões fora de estrada, pás carregadeiras e escavadeiras utilizados nas minas, conforme explicitado no laudo técnico juntado:

A lavra é em bancadas com desmonte por explosivos, escavadeiras, carregamento em pás carregadeiras, transporte em caminhões fora-de-estrada. O beneficiamento consiste em britagem, peneiramento, lavagem, classificação, concentração e pelotização.

Com relação aos demais itens, entendo que o laudo comprova que não são utilizados no processo produtivo, *mas sim em outras atividades ou não há informações no laudo sobre a utilização do veículo. Abaixo, alguns exemplos de utilização desses veículos em outras atividades, descritas pelo laudo técnico,* ***tais como, carretas utilizadas no transporte do minério em rodovias para os portos,***

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> ***empilhadeiras utilizadas em movimentação de minérios no porto e guindastes utilizados nos serviços portuários***:
>
> *O uso de outro modal terrestre, como o rodoviário também se torna inviável em relação ao custo operacional, disponibilidade e qualidade das vias de rolamento e dano ambiental, principalmente quando considerando, por exemplo, o uso de um veículo do tipo Carreta Cavalo Trucado com carga média de 42 toneladas. Considerando o comboio de 190 vagões de 98 toneladas cada, seriam necessários aproximadamente 2,5 caminhões para cada vagão, estimando uma frota movimentada de 475 veículos equivalente a cada comboio. Levando em conta movimentação de 3600 comboios por ano, seriam necessários acima de 1,5 milhões de veículos rodoviários para movimentar a carga para expedição.*
>
> *(...)*
>
> *RAC 05 – Içamento de carga: Aplica-se as atividades de içamento de carga através de equipamentos próprios, arrendados (leasing) ou alugados pela Vale, bem como aos equipamentos de prestadores de serviço que façam parte do escopo do contrato com a Vale, dos seguintes tipos: guindaste (guindaste sobre rodas/esteira, guindaste veicular articulado, grua), ponte rolante (apoiada e pórtico), monovia e talha elétrica. (negrito nosso)*
>
> *Dessa forma, **devem ser revertidas as glosas de créditos de aluguéis calculados sobre caminhões fora de estrada (off road), pás carregadeiras e escavadeiras utilizadas nas minas de produção de minérios**.*

A matéria vem sendo objeto de controvérsia neste Conselho. Em recente julgado (sessão de 21/02/2024), a Câmara Superior de Recursos Fiscais assentou, por unanimidade, o seguinte entendimento (coincidente com o do Relator), ao analisar o processo administrativo nº 19311.720371/2017-82:

> *A segunda matéria em análise (despesas com aluguel de veículos) é igualmente assentada no âmbito deste colegiado. A questão se resume a verificar se o texto do inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 (texto idêntico na Lei nº 10.833/2003), que se refere a "...aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa" abrangeria "veículos".*
>
> *Não é preciso muito esforço para concluir que, de fato, "veículos" não são "máquinas" ou "equipamentos", para efeito da legislação tributária. E estou certo de que não é relevante cogitar aqui se veículos seriam "prédios".*
>
> *A própria Lei nº 10.637/2002, quando deseja se referir a veículo, assim o faz, deixando claro que um dos termos, para efeitos tributários, não abrange o outro. Veja-se, por exemplo, o art. 2º, § 1º da mesma Lei nº 10.637/2002, na redação dada pela Lei nº 10.865/2004, que trata de disposições "...no caso de venda de máquinas e veículos classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, ..." (grifo nosso).*
>
> *Desejasse o legislador que estivessem contemplados os aluguéis de veículos no texto gerador de crédito, certamente aí estaria também a palavra "veículos".*

Adicione-se que no caso em análise não se está a tratar de empilhadeiras (para as quais foi expressamente reconhecido o crédito, não havendo recurso da Fazenda Nacional a esta Câmara), mas de "veículos de transporte de mercadorias".

Contudo, existem diversos precedentes em sentido contrário, inclusive da própria colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais:

***i) Acórdão nº 9303-011.556, Sessão de 17 de junho de 2021, decisão por unanimidade**:*

EMENTA: DESPESAS COM ALUGUEL DE MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS E VEÍCULOS. DESCONTO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Se o disposto no art. 3º, IV, da Lei 10.833/2003, não restringiu o desconto de créditos de PIS/COFINS apenas às despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos ao processo produtivo da empresa, não cabe ao intérprete restringir a utilização de créditos somente aos aluguéis de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo. Concede-se o crédito na locação de veículos utilizados na movimentação de bens relacionados às atividades produtivas da pessoa jurídica.

***ii) Acórdão nº 9303-008.575, Sessão de 15 de maio de 2019, decisão por unanimidade**:*

EMENTA: ALUGUÉIS. CAMINHÕES, AUTOMÓVEIS E CAMIONETAS. CUSTOS/DESPESAS. ATIVIDADES DA EMPRESA. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com aluguéis de caminhões, automóveis e camionetas utilizados nas atividades exploradas pela empresa geram créditos da contribuição passíveis de desconto do valor da contribuição calculada sobre o faturamento mensal e/ou de ressarcimento/compensação do saldo credor trimestral.

VOTO

(...)

As despesas com aluguéis de caminhões, automóveis, camionetas se enquadram no inciso IV dos arts. 3º, transcritos e citados acima; já os gastos com material de embalagem e as despesas com fretes incorridos para o transporte de produtos acabados entre seus estabelecimentos constituem despesas na operação de venda e se enquadram no inciso IX do art. 3º (Cofins) e no art. 15 (PIS); assim, geram créditos das contribuições.

***iii) Acórdão nº 3201-010.611, Sessão de 28 de junho de 2023, decisão por maioria**:*

CRÉDITO. ALUGUEL DE VEÍCULOS UTILIZADOS NAS ATIVIDADES DA PESSOA JURÍDICA. POSSIBILIDADE.

DOCUMENTO VALIDADO

A lei autoriza o desconto de crédito em relação ao aluguel de máquinas e equipamentos comprovadamente utilizados nas atividades da empresa, dentre os quais se incluem os veículos. Sendo certo que o legislador não restringiu o desconto de créditos de PIS/COFINS somente aos aluguéis de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo.

***iv) Acórdão nº 3401-012.580, Sessão de 29 de janeiro de 2024, decisão por unanimidade**:*

LOCAÇÕES DE VEÍCULOS. TRANSPORTE DE PRODUTOS E MATÉRIA-PRIMA. SERVIÇO NECESSÁRIO. CRÉDITO CONCEDIDO.

A locação de caminhão para o transporte de matéria-prima e produtos intermediários necessários à atividade de industrialização é passível de ressarcimento a teor do inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

***v) Acórdão nº 3201-008.937, Sessão de 25 de agosto de 2021**:*

***Acordam os membros do colegiado, em dar provimento parcial ao Recurso para reverter a glosa**, desde que atendidos os requisitos legais pertinentes à matéria, nos seguintes termos: **I. Por unanimidade de votos, em relação a** (i) partes e peças de reposição e/ou serviços de manutenção utilizadas na Assistência Técnica, Implementos agrícolas, Máquinas e Equipamentos, Mecânica, Serviços de Manutenção, e **veículos pesados**; **(ii) partes e peças de reposição e/ou serviços de manutenção utilizadas nas aeronaves, desde que, as aeronaves seja utilizadas na produção agrícola**, como por exemplo a aplicação de defensivos agrícolas; **(iii) serviços de manutenção em máquinas, equipamentos e veículos pesados (trator, colheitadeira**, filtragem de óleo das parrudas, trato); (iv) combustíveis e lubrificantes utilizados em pulverizadores e moto bombas; (v) arrendamento de terras desmatadas e prontas a serem cultivadas totalizando 51.590,40 hectares; e (vi) depreciação dos caminhões utilizados para transporte de insumos agrícolas. **II. Por maioria de votos, em relação a 1. partes e peças de reposição, de serviços de manutenção e de assistência técnica utilizados em (a) veículos utilitários, exceto aqueles destinados ao apoio administrativo**, e (b) armazéns; 2. Combustíveis e lubrificantes destinados a equipamentos e veículos utilizados como apoio e suporte às fases de produção (incluindo a agrícola), exceto os de apoio administrativo; 3. Fretes tributados sobre as aquisições de insumos não tributados (sujeitos à alíquota zero); 4. Arrendamento de imóveis, exceto os destinados ao uso habitacional e comercial; 5. Encargos com depreciação de imóveis destinados a residência e alojamento, de veículos (exceto os destinados ao apoio administrativo), aparelhos de radiocomunicação. Vencida nas matérias, a Conselheira Mara Cristina Sifuentes que negou provimento.*

DOCUMENTO VALIDADO

vi) Acórdão nº 3201-008.745, Sessão de 24 de junho de 2021, decisão por maioria:

CRÉDITO. ALUGUEL DE VEÍCULOS UTILIZADOS NAS ATIVIDADES DA PESSOA JURÍDICA. POSSIBILIDADE.

A lei autoriza o desconto de crédito em relação ao aluguel de máquinas e equipamentos comprovadamente utilizados nas atividades da empresa, dentre os quais se incluem os veículos.

vii) Acórdão nº 3201-004.269, Sessão de 27 de setembro de 2018, decisão por unanimidade:

DESPESAS COM ALUGUEL DE MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS E VEÍCULOS. DESCONTO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Se o disposto no art. 3º, IV, da Lei 10.833/2003, não restringiu o desconto de créditos de PIS/COFINS apenas às despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos ao processo produtivo da empresa, não cabe ao intérprete restringir a utilização de créditos somente aos aluguéis de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo.

Concede-se o crédito na locação de veículos utilizados na movimentação de bens relacionados à atividades produtivas da pessoa jurídica.

Vejamos o texto do art. 3º da Lei nº 10.833/2003:

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

(...)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

(...)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

Aqueles que defendem a tese de que "veículo" não se confunde com "máquina" ou "equipamento", o fazem por dois motivos: (i) com base na classificação fiscal de mercadorias da TIPI (NCM) ou (ii) com base no fato de que o art. 2º da Lei nº 10.833/2003 cita, em um dos seus incisos, a expressão "***máquinas e veículos*** *classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da TIPI*", o que indicaria que "veículos" não estão enquadrados como "máquinas", ao menos para fins de creditamento, pois a lei não utiliza palavras inúteis (ou redundantes):

DOCUMENTO VALIDADO

Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

§ 1º Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas:

(...)

*III - no art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, e alterações posteriores, no caso de venda de **máquinas e veículos** classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da TIPI; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

Contudo, não me parece que pelo simples fato de muitas máquinas serem classificadas nos capítulos 84 e 85 da TIPI, inseridos na Seção XVI (MÁQUINAS E APARELHOS, MATERIAL ELÉTRICO, E SUAS PARTES; APARELHOS DE GRAVAÇÃO OU DE REPRODUÇÃO DE SOM, APARELHOS DE GRAVAÇÃO OU DE REPRODUÇÃO DE IMAGENS E DE SOM EM TELEVISÃO, E SUAS PARTES E ACESSÓRIOS), que não exista nenhuma outra máquina, classificada em outra Seção da TIPI, que possa gerar direito a crédito pelo permissivo do art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/2003.

Vejamos o texto das referidas Seções e capítulos da TIPI, a seguir transcritos:

Capítulo 84

Reatores nucleares, caldeiras, máquinas, aparelhos e instrumentos mecânicos, e suas partes

(...)

84.26 Cábreas; guindastes, incluindo os de cabo; pontes rolantes, pórticos de descarga ou de movimentação, pontes-guindastes, carros-pórticos e carros-guindastes.

(...)

84.27 Empilhadeiras; outros veículos para movimentação de carga e semelhantes, equipados com dispositivos de elevação.

(...)

84.29 Bulldozers, angledozers, niveladores, raspo-transportadores (scrapers), pás mecânicas, escavadores, carregadoras e pás carregadoras, compactadores e rolos ou cilindros compressores, autopropulsados.

(...)

84.30 Outras máquinas e aparelhos de terraplenagem, nivelamento, raspagem, escavação, compactação, extração ou perfuração da terra, de minerais ou minérios; bate-estacas e arranca-estacas; limpa-neves.

Os veículos automotores, por sua vez, são classificados no capítulo 87, que está inserido na Seção XVII (MATERIAL DE TRANSPORTE):

DOCUMENTO VALIDADO

Capítulo 87

Veículos automóveis, tratores, ciclos e outros veículos terrestres, suas partes e acessórios

Notas.

(...)

2.- Consideram-se "tratores", na acepção do presente Capítulo, os veículos motores essencialmente concebidos para puxar ou empurrar instrumentos, veículos ou cargas, mesmo que apresentem certos dispositivos acessórios que permitam o transporte de ferramentas, sementes, adubos (fertilizantes), etc., relacionados com o seu uso principal.

Os instrumentos e órgãos de trabalho concebidos para equipar os tratores da posição 87.01, enquanto material intercambiável, seguem o seu próprio regime, mesmo apresentados com o trator, quer estejam ou não montados neste.

(...)

87.01 Tratores (exceto os carros-tratores da posição 87.09).

(...)

87.02 Veículos automóveis para transporte de dez pessoas ou mais, incluindo o motorista.

(...)

87.03 Automóveis de passageiros e outros veículos automóveis principalmente concebidos para transporte de pessoas (exceto os da posição 87.02), incluindo os veículos de uso misto (station wagons) e os automóveis de corrida.

(...)

87.04 Veículos automóveis para transporte de mercadorias.

(...)

87.05 Veículos automóveis para usos especiais (por exemplo, auto-socorros, caminhões-guindastes, veículos de combate a incêndio, caminhões-betoneiras, veículos para varrer, veículos para espalhar, veículos-oficinas, veículos radiológicos), exceto os concebidos principalmente para transporte de pessoas ou de mercadorias.

(...)

87.09 Veículos automóveis sem dispositivo de elevação, do tipo utilizado em fábricas, armazéns, portos ou aeroportos, para transporte de mercadorias a curtas distâncias; carros-tratores do tipo utilizado nas estações ferroviárias; suas partes.

(...)

87.16 Reboques e semirreboques, para quaisquer veículos; outros veículos não autopropulsados; suas partes.

DOCUMENTO VALIDADO

8716.10.00 Reboques e semirreboques, para habitação ou para acampar, do tipo trailer (caravana)*

8716.20.00 Reboques e semirreboques, autocarregáveis ou autodescarregáveis, para usos agrícolas

8716.3 Outros reboques e semirreboques, para transporte de mercadorias:

(...)

Capítulo 88

Aeronaves e aparelhos espaciais, e suas partes

(...)

Notas Complementares (NC) da TIPI

NC (88-1) Ficam reduzidas a zero as alíquotas dos produtos classificados na posição 88.02 (exceto os do código 8802.60.00):

a) quando adquiridos ou arrendados por empresa concessionária de linha regular de transporte aéreo;

b) quando adquiridos ou arrendados por empresa de aerofotogrametria, autorizadas pelo Ministério da Defesa; e

c) os aviões agrícolas, assim inscritos no Registro Aeronáutico Brasileiro – RAB.

NC (88-2) Ficam reduzidas para cinco por cento as alíquotas relativas aos produtos classificados na posição 88.02, quando adquiridos ou arrendados por empresa que explore serviços de táxi-aéreo.

(...)

Capítulo 89

Embarcações e estruturas flutuantes

(...)

89.01 Transatlânticos, barcos de excursão, ferryboats, cargueiros, chatas e embarcações semelhantes, para o transporte de pessoas ou de mercadorias.

(...)

8902.00 Barcos de pesca; navios-fábricas e outras embarcações para o tratamento ou conservação de produtos da pesca.

(...)

8904.00.00 Rebocadores e barcos concebidos para empurrar outras embarcações.

89.05 Barcos-faróis, barcos-bombas, dragas, guindastes flutuantes e outras embarcações em que a navegação é acessória da função principal; docas flutuantes; plataformas de perfuração ou de exploração, flutuantes ou submersíveis.

De imediato, verifica-se que "empilhadeira, guindaste e guindauto" classificam-se nas posições 84.26 e 84.27 da TIPI, na Seção de "máquinas", atendendo ao critério proposto pelo

DOCUMENTO VALIDADO

próprio Relator; assim entendo desnecessárias maiores explicações sobre as razões para a reversão da glosa.

Em relação a "Munck (ou caminhão-munck), carreta e rebocadores", bens classificados na Seção XVII (MATERIAL DE TRANSPORTE), apresentarei os fundamentos a seguir para a reversão da glosa.

De início, vejamos o texto das NESH (Notas Explicativas do Sistema Harmonizado) referentes aos capítulos transcritos alhures das Seções XVI e XVII:

> *Seção XVI*
>
> *MÁQUINAS E APARELHOS, MATERIAL ELÉTRICO, E SUAS PARTES; APARELHOS DE GRAVAÇÃO OU DE REPRODUÇÃO DE SOM, APARELHOS DE GRAVAÇÃO OU DE REPRODUÇÃO DE IMAGENS E DE SOM EM TELEVISÃO, E SUAS PARTES E ACESSÓRIOS*
>
> *(...)*
>
> *CONSIDERAÇÕES GERAIS*
>
> *I.- ALCANCE GERAL DA SEÇÃO*
>
> *A) **Ressalvadas as exclusões previstas nas Notas Legais** da presente Seção e dos Capítulos 84 e 85 **e das relativas a certos artigos incluídos mais especificamente noutros Capítulos, a presente Seção compreende, nos seus dois Capítulos, o conjunto das máquinas, aparelhos, dispositivos, instrumentos e diversos materiais mecânicos ou elétricos**; compreende, ainda, certos aparelhos que podem não ser nem mecânicos nem elétricos, tais como caldeiras e seus aparelhos auxiliares, aparelhos para filtração ou depuração, etc. Classificam-se também nesta Seção, com as mesmas ressalvas acima mencionadas, as partes das máquinas, máquinas-ferramentas, aparelhos, dispositivos, instrumentos e materiais diversos nela compreendidos.*
>
> *(...)*
>
> *B) De um modo geral, a natureza da matéria constitutiva não altera a classificação na presente Seção. Na prática, **esta Seção compreende principalmente os artigos de metais comuns, mas engloba também artigos de outras matérias**, tais como bombas de plástico e partes de plástico, de madeira, de metais preciosos etc.*
>
> *(...)*
>
> ***VIII.- MÁQUINAS (OU APARELHOS) MÓVEIS***
>
> *Para a classificação das máquinas e aparelhos desta espécie, deve-se reportar às respectivas Notas Explicativas (posições 84.25 a 84.28, 84.29, 84.30, etc.), e também às Notas Explicativas dos Capítulos da Seção XVII.*
>
> *(...)*
>
> *84.26*

DOCUMENTO VALIDADO

84.26 - Cábreas; guindastes, incluindo os de cabo; pontes rolantes, pórticos de descarga ou de movimentação, pontes-guindastes, carros-pórticos e carros-guindastes.

(...)

APARELHOS AUTOPROPULSORES E OUTROS APARELHOS MÓVEIS

Com exclusão de alguns tipos determinados a seguir mencionados, que se apresentam montados em veículos da Seção XVII, a presente posição compreende os aparelhos fixos e os aparelhos móveis, mesmo autopropulsores.

As exclusões são as seguintes:

a) Aparelhos montados em veículos do Capítulo 86.

Todos os aparelhos e máquinas de elevação ou de movimentação classificam-se na posição 86.04 quando montados em vagões suscetíveis de se ligarem a uma composição ferroviária*, qualquer que seja a bitola da via férrea em que circulem.* ***É o caso, geralmente, dos vagões-guindastes (gruas)*** *para desobstrução das vias, dos vagões-guindastes (gruas) de manutenção para colocar ou retirar trilhos (carris*), por exemplo, ou ainda dos vagões-guindastes (gruas) utilizados em carga e descarga de mercadorias. Os veículos autopropulsores para conservação e inspeção de vias férreas são incluídos também na posição 86.04. Classificam-se, entretanto, aqui os aparelhos e máquinas de elevação e movimentação montados em simples chassis, plataformas ou carretas que não constituam verdadeiro material ferroviário circulante. É geralmente o caso de guindastes (gruas) que se desloquem sobre trilhos (carris*) nos canteiros de construção, pedreiras, etc.*

b) Aparelhos montados em tratores ou em veículos automóveis do Capítulo 87.

1) Aparelhos montados em tratores.

Alguns órgãos de trabalho dos aparelhos da presente posição ou da posição 84.31 são montados em trator concebido especialmente para puxar ou empurrar outros aparelhos, veículos ou cargas, porém equipados, como os tratores agrícolas, com dispositivos simples que permitem manobrar os órgãos de trabalho. Os órgãos de trabalho desta espécie constituem um equipamento auxiliar para a execução de trabalhos determinados. ***Estes órgãos são, em geral, relativamente leves e podem ser montados ou trocados pelo usuário no próprio local de trabalho. Neste caso, os órgãos de trabalho classificam-se nesta posição ou na posição 84.31, mesmo que se apresentem com o trator - estejam ou não montados neste -, enquanto que o trator, com o dispositivo que permite manobrar os órgãos de trabalho, se classifica separadamente na posição 87.01***.

Pelo contrário, classificam-se aqui as máquinas e aparelhos autopropulsores nos quais a infraestrutura motriz, os dispositivos de comando, os órgãos de trabalho, bem como os dispositivos de manobra são especialmente concebidos uns para os outros, de modo a formar um conjunto mecânico homogêneo. *Este é, manifestamente, o caso de uma infra-estrutura semelhante a um trator, porém especialmente concebida, construída ou reforçada para constituir parte integrante de um aparelho que execute uma ou várias funções indicadas na presente posição (elevação, movimentação, etc.). Apresentadas isoladamente, as infra-estruturas desta espécie incluem-se também nesta posição como máquinas incompletas,*

DOCUMENTO VALIDADO

desde que apresentem, no estado em que se encontram, as características essenciais de máquinas completas. As infra-estruturas suscetíveis de se incluírem em várias das posições 84.25 a 84.30, em razão do dispositivo ou do órgão de trabalho de que possam estar equipadas classificam-se de acordo com a Nota 3 da Seção ou, eventualmente, por aplicação da Regra Geral Interpretativa 3 c).

***Na Nota Explicativa da posição 87.01, enunciam-se critérios mais detalhados, que permitem distinguir os tratores da posição 87.01 das infra-estruturas motrizes do presente Capítulo**.*

***2) Aparelhos montados em chassis automóveis ou em caminhões**.*

***Alguns aparelhos de elevação ou de movimentação (guindastes (gruas) comuns, guindastes (gruas) de estrutura leve para reparações, etc.) apresentam-se frequentemente montados em verdadeiro chassi automóvel ou em caminhão** que reúne nele próprio, pelo menos, os seguintes órgãos mecânicos: motor de propulsão, caixa e dispositivos de mudança de velocidade, órgãos de direção e frenagem (travagem). **Estes conjuntos devem ser classificados na posição 87.05 como veículos automóveis de uso especial**, e esta classificação deve ser observada quer o mecanismo de elevação ou de movimentação esteja simplesmente montado no veículo, quer forme com este último um conjunto mecânico homogêneo, salvo se se tratarem de veículos especialmente concebidos para o transporte, incluídos na posição 87.04.*

***Continuam por outro lado classificados aqui os aparelhos simplesmente autopropulsores**, nos quais um ou vários dos mecanismos de propulsão ou de comando acima indicados se encontrem reunidos na cabine do aparelho de elevação ou de movimentação (mais frequentemente um guindaste (gruas)) montado em chassi com rodas, mesmo que este conjunto possa circular pelos seus próprios meios.*

Os guindastes (gruas) da presente posição geralmente não se deslocam carregados ou apenas efetuam, neste estado, deslocamentos de pequena amplitude que desempenham um papel auxiliar em relação à função de elevação que os caracteriza.

***c) Aparelhos montados em estruturas flutuantes do Capítulo 89**.*

Todos os mecanismos de elevação ou de movimentação (cábreas, guindastes (gruas), etc.) montados em pontões ou outras estruturas flutuantes, mesmo providos de uma máquina de propulsão, classificam-se no Capítulo 89.

APARELHOS COM FUNÇÕES MÚLTIPLAS

Numerosas máquinas são concebidas para executar indiferentemente operações próprias das máquinas das posições 84.29 ou 84.30 (escavação, remoção de terra, perfuração, etc.) e também algumas funções dos aparelhos da presente posição ou das posições 84.25, 84.27 ou 84.28 (elevação, carregamento, etc.). Estas máquinas classificam-se conforme a Nota 3 da Seção ou eventualmente segundo a Regra Geral Interpretativa 3 c). As mais características são as pás mecânicas e as escavadoras de pá suspensa (draglines) que podem ser utilizadas como guindastes (gruas) (por exemplo, pela mudança de braços ou substituição da pá escavadora por um gancho de elevação), as máquinas que executam escavações de trincheiras e, ao mesmo tempo, a colocação ou a remoção de canalizações, etc.

Todavia, as máquinas e aparelhos de elevação, de carregamento, de descarregamento ou de movimentação, concebidos para serem incorporados a

DOCUMENTO VALIDADO

máquinas ou aparelhos diversos, ou ainda para serem montados em mecanismos de transporte da Seção XVII, classificam-se aqui quando apresentados isoladamente.

(...)

Incluem-se aqui:

1) As pontes-guindastes (gruas), que são pórticos móveis sobre trilhos (carris), que sustentam, na parte inferior da trave transversal, uma potente talha ou guincho de elevação móvel, deslocando-se este aparelho por todo o comprimento da ponte sobre uma calha de rolamento. Também se classificam aqui pontes-guindastes (gruas) e aparelhos semelhantes utilizados nos reatores nucleares para carregar e descarregar elementos combustíveis.*

(...)

5) Os carros pórticos, constituídos por um chassi do tipo "cavalete", *geralmente provido de pilastras telescópicas cuja altura pode ser regulada.* ***Este chassi é normalmente montado sobre quatro ou mais rodas com pneumáticos***, *que são geralmente motrizes e orientáveis de modo a permitir manobras num raio reduzido.*

A sua estrutura especial permite-lhes colocarem-se por cima da carga, elevá-la com a ajuda de órgãos de preensão apropriados, situados entre as suas rodas, transportá-la em curtas distâncias e depositá-la. ***Alguns destes carros possuem, em largura e em altura, dimensões que lhes permitem colocarem-se por cima de veículos de transporte para pegarem ou colocarem a carga***.

Os carros-pórticos utilizam-se em instalações industriais, entrepostos, portos, aeroportos, para movimentação de cargas de grande comprimento (perfis, troncos de madeira, madeira serrada, peças de estruturas, etc.) ou de contêineres (contentores), sendo eventualmente utilizados para empilhá-los.*

(...)

9) Os guindastes (gruas) de cabo, *instalações para elevação e transporte de materiais, constituídas por um ou vários cabos transportadores* ***nos quais se desloca um carro-guincho provido de um mecanismo de elevação***, *e sustentados por torres fixas ou oscilantes; estas instalações são principalmente utilizadas para movimentação de materiais na construção civil (barragens, pontes), nas pedreiras etc.*

(...)

11) Os carros-guindastes (gruas) que são concebidos para deslocar a carga *em curta distância em instalações industriais, entrepostos, portos, aeroportos e são constituídos por um guindaste (grua) de estrutura leve,* ***montado num chassi do tipo carro automóvel***, *geralmente em forma de caixote, cuja solidez da base e largura da bitola previnem o tombamento.*

(...)

DOCUMENTO VALIDADO

84.27

***84.27 - Empilhadeiras; outros veículos para movimentação de carga e semelhantes, equipados com dispositivos de elevação**.*

8427.10 - Autopropulsados, de motor elétrico

8427.20 - Outros, autopropulsados

8427.90 - Outros

*Com exclusão dos carros-pórticos e dos carros-guindastes (gruas) da posição 84.26, **a presente posição compreende os carros de movimentação providos de um dispositivo de elevação**.*

Os carros desta posição compreendem, entre outros, os seguintes aparelhos:

A.- EMPILHADEIRAS

***1) As empilhadeiras automóveis**, cujas dimensões são, às vezes, relativamente grandes, **são equipadas com um dispositivo de elevação de carga que desliza ao longo de uma corrediça vertical**. Este dispositivo de elevação é mais frequentemente colocado à frente do assento do operador; é concebido de modo a sustentar a carga durante o deslocamento e a elevá-la para a empilhar em armazéns ou depositá-la sobre um veículo.*

Pertencem também a este grupo as empilhadeiras com dispositivos de elevação lateral, concebidas para movimentar cargas de grande comprimento (vigotas, tábuas, tubos, contêineres (contentores)) e que comportam geralmente uma plataforma destinada a sustentar a carga durante o seu transporte em curtas distâncias.*

***Comandado mais frequentemente pelo motor do veículo**, o dispositivo de elevação das empilhadeiras é geralmente concebido para ser equipado com vários órgãos especialmente adaptados à natureza das mercadorias a deslocar (garfos, suportes, caçambas (baldes*), tenazes, etc.).*

2) As outras empilhadeiras, equipadas com um garfo horizontal ou uma plataforma de carga, elevatórios, movidos manual ou mecanicamente, por guincho ou cremalheira, e que deslizam ao longo de uma corrediça vertical. Estes aparelhos permitem elevar a alguns metros, e empilhar, sacos, caixas, tonéis, etc.

Os elevadores de tiras, de ação contínua são incluídos na posição 84.28.

***B.- OUTROS VEÍCULOS PARA MOVIMENTAÇÃO DE CARGA E SEMELHANTES**, EQUIPADOS COM DISPOSITIVOS DE ELEVAÇÃO*

***Este grupo compreende entre outros**:*

***1) Os veículos mecânicos com plataforma de elevação**, para conservação de cabos elétricos, de sistemas de iluminação pública etc. (ver a introdução da Nota Explicativa da posição 84.26, no que diz respeito às plataformas desta espécie montadas em caminhões).*

***2) Os outros veículos para movimentação equipados com dispositivo de elevação**, incluindo os especialmente concebidos para algumas indústrias (indústrias têxteis, de cerâmica, de laticínios, etc.).*

(...)

DOCUMENTO VALIDADO

***84.29* - Bulldozers, angledozers*, niveladores, raspo-transportadores (scrapers), pás mecânicas, escavadores, carregadoras e pás carregadoras, compactadores e rolos ou cilindros compressores, autopropulsados*.**

(...)

A presente posição abrange um certo número de aparelhos para aterrar, escavar ou compactar o solo, especificamente designados e ***tendo em comum a particularidade de serem autopropulsores****.*

As disposições das Notas Explicativas da posição 84.30 relativamente aos aparelhos autopropulsores ou aos aparelhos com funções múltiplas, aplicam-se, mutatis mutandis*, aos aparelhos autopropulsores da presente posição que engloba também as seguintes máquinas e aparelhos:*

A) Os bulldozers *e os* angledozers*, constituídos por uma infra-estrutura motriz, geralmente de lagartas (esteiras), e por uma grande lâmina montada frontalmente, formando o todo um conjunto mecânico homogêneo. Estes aparelhos utilizam-se especialmente para limpar o solo de escombros e para o nivelar sumariamente. Alguns deles destinam-se especialmente a derrubar árvores e arrancar mato.*

B) Os niveladores (niveladores-reguladores) ou reguladores ou perfiladores (graders), que são máquinas de diversos tipos concebidas para nivelar ou regularizar de maneira mais precisa as superfícies do terreno, mesmo em declive, por meio de uma lâmina regulável e inclinável, no sentido horizontal, ***em geral montada na base das rodas****.*

(...)

E) Os rolos ou cilindros compressores autopropulsores utilizados em obras públicas ou nos canteiros de construção de estrada para aplanamento do solo ou compactação do macadame.

(...)

G) Os escavadores contínuos (sem fim), de colher, de garras ou de baldes escavadores, dispostos em rosário em uma corrente articulada sem fim ou no contorno de uma roda. ***Estes aparelhos****, muitas vezes combinados com um dispositivo para retirar entulho,* ***são montados sobre chassis providos de lagartas (esteiras) ou de rodas*** *e alguns tipos são especialmente concebidos para cavar e consertar trincheiras, canais de drenagem, valas para exploração de minas a céu aberto, etc.*

H) As carregadoras autopropulsadas de rodas ou de lagartas (esteiras)*, providas de um balde frontal, que permitem, pela movimentação do aparelho, a ação de pegar os materiais, o seu transporte e a sua descarga.*

Alguns destes aparelhos, denominados pás carregadoras, podem também escavar. Caracterizam-se, neste caso, pelo fato de que a borda de ataque do balde, colocado em posição horizontal, pode ser baixada a um nível inferior ao do plano de rolamento.

(...)

DOCUMENTO VALIDADO

II.- LIMPA-NEVES

***Com exclusão dos veículos limpa-neves da Seção XVII, de equipamento inamovível, este grupo compreende os limpa-neves de quaisquer modelos**, tais como os limpa-neves de quilha, que se destinam a serem rebocados ou impulsionados, bem como os acoplados em caminhões ou tratores.*

(...)

Seção XVII

MATERIAL DE TRANSPORTE

(...)

II.- MÁQUINAS AUTOPROPULSORAS E OUTRAS MÁQUINAS MÓVEIS

***Um grande número de máquinas e aparelhos que se classificam em particular na Seção XVI, apresentam-se montados em chassis de veículos ou em estruturas flutuantes da Seção XVII. A classificação do conjunto efetua-se em função de diversos critérios e especialmente das características do suporte utilizado**.*

***Classificam-se, por exemplo, no Capítulo 89, as máquinas móveis, autopropulsoras ou não, que consistam em uma máquina montada sobre uma estrutura flutuante** (cábreas, dragas, elevadores de grãos etc.). **Quanto à classificação das máquinas e aparelhos móveis constituídos por um dispositivo montado sobre um chassi de vagão ou de outro veículo com rodas**, deve recorrer-se às Notas Explicativas das posições 86.04, 87.01, 87.05, 87.09 ou 87.16.*

(...)

Capítulo 87

Veículos automóveis, tratores, ciclos e outros veículos terrestres, suas partes e acessórios

Notas.

1.- O presente Capítulo não compreende os veículos concebidos para circular unicamente sobre vias férreas.

***2.- Consideram-se "tratores", na acepção do presente Capítulo, os veículos motores essencialmente concebidos para puxar ou empurrar instrumentos, veículos ou cargas**, mesmo que apresentem certos dispositivos acessórios que permitam o transporte de ferramentas, sementes, adubos (fertilizantes), etc., relacionados com o seu uso principal.*

*Os instrumentos e órgãos de trabalho concebidos para equipar os tratores da posição 87.01, **enquanto material intercambiável**, seguem o seu próprio regime, mesmo apresentados com o trator, quer estejam ou não montados neste.*

(...)

CONSIDERAÇÕES GERAIS

Com exceção de algumas máquinas móveis que se classificam na Seção XVI** (ver a este respeito as Notas Explicativas das posições 87.01, 87.05 e 87.16) **o presente

DOCUMENTO VALIDADO

Capítulo compreende o conjunto dos veículos terrestres. *Classificam-se, portanto, neste Capítulo:*

1) Os tratores (posição 87.01).

2) Os veículos automóveis para transporte de pessoas (posições 87.02 e 87.03), de mercadorias (posição 87.04) ou para usos especiais (posição 87.05).

3) Os veículos automóveis, sem dispositivo de elevação, do tipo utilizado em fábricas, armazéns, portos ou aeroportos, para transporte de mercadorias a curtas distâncias, e os carros-tratores do tipo utilizado nas estações ferroviárias (posição 87.09).

4) Os veículos automóveis blindados de combate (posição 87.10).

(...)

87.01

87.01 - Tratores (exceto os carros-tratores da posição 87.09).

(...)

Consideram-se tratores, na acepção da presente posição, os veículos motores com rodas ou com lagartas (esteiras) concebidos essencialmente para puxar ou empurrar outras máquinas, veículos ou cargas. No entanto, podem possuir uma plataforma acessória ou um dispositivo semelhante que, relacionado com seu uso principal, permita o transporte de ferramentas, sementes, adubos (fertilizantes), etc., ou também podem possuir dispositivos acessórios para receber órgãos de trabalho.

Contudo, não se consideram tratores, na acepção da posição 87.01, as infraestruturas motrizes especialmente concebidas, construídas ou reformadas para constituir uma parte integrante de um instrumento, aparelho ou outra máquina, destinado a realizar um trabalho, tal como elevação, escavação, nivelamento, etc., mesmo que para executar este trabalho a infraestrutura utilize a tração ou a impulsão.

Com exceção dos carros-tratores, do tipo utilizado nas estações ferroviárias, da posição 87.09, a presente posição compreende os tratores de todos os tipos e para todos os usos (tratores agrícolas, florestais, rodoviários, para obras públicas, tratores-guinchos etc.), *qualquer que seja a fonte de energia que os acione (motor de pistão de ignição por centelha (faísca*) ou por compressão, elétrico, etc.). Compreende também os tratores que possam circular simultaneamente sobre trilhos (carris*) e em rodovias, mas não os concebidos exclusivamente para circular sobre trilhos (carris*), que seguem o regime dos locotratores.*

(...)

O chassi dos tratores encontra-se quer montado sobre rodas, quer sobre lagartas (esteiras), quer sobre rodas e lagartas (esteiras); neste último caso, o eixo diretor dianteiro é o único a ser equipado com rodas.

(...)

DOCUMENTO VALIDADO

Esta posição compreende também os tratores equipados com guinchos ou cabrestantes (denominados tratores-guinchos) *que permitem, por exemplo, quer a retirada de veículos atolados, quer o arranque ou o arrastamento de árvores ou ainda o reboque a distância de instrumentos agrícolas. A presente posição compreende também os tratores de chassi elevado (tratores de pórticos) utilizados nas vinhas ou nos viveiros de plantas, por exemplo).*

TRATORES COMBINADOS COM OUTROS INSTRUMENTOS

Deve notar-se que as máquinas agrícolas destinadas a serem utilizadas com um trator, como equipamento intercambiável, puxado ou empurrado (arado, grade, enxada etc.), seguem seu regime próprio, mesmo que se apresentem montados no trator, caso em que apenas o trator se classifica na presente posição.

Os tratores e os instrumentos de trabalho industriais são classificados também separadamente, quando se trata de tratores concebidos essencialmente para puxar ou empurrar outros instrumentos, veículos ou cargas, mas equipados como os tratores agrícolas, com dispositivos simples que permitam manobrar (elevar, baixar, etc.) os órgãos de trabalho. Neste caso, ***os órgãos de trabalho intercambiáveis seguem seu regime próprio****, mesmo que se apresentem com o trator, quer estejam ou não montados neste, enquanto que os tratores com seus dispositivos que permitem manobrar os órgãos de trabalho classificam-se na presente posição.*

Quanto aos caminhões-automóveis articulados de semirreboque, bem como os tratores com semirreboque e os tratores de grande potência a que se engatam, à maneira dos tratores de semirreboque, instrumentos de trabalho do Capítulo 84, o elemento trator classifica-se na presente posição e o semirreboque ou instrumento de trabalho na posição que lhe é própria.

Pelo contrário, excluem-se da presente posição as infraestruturas destinadas a servir de parte motriz aos instrumentos, aparelhos e máquinas incluídos, por exemplo, nas posições 84.25, 84.26, 84.29, 84.30, 84.32, em que a mencionada infraestrutura motriz, os dispositivos de comando, os órgãos de trabalho, bem como seus dispositivos de manobra são especialmente concebidos uns para os outros de modo a formar um conjunto mecânico homogêneo*. Este seria o caso especialmente das pás-carregadoras, dos* bulldozers*, das motocharruas.*

Em geral, a estrutura e a construção do conjunto (forma, chassi, dispositivo para deslocamento, etc.) permitem distinguir as infraestruturas motrizes que constituem parte integrante de um instrumento, de um aparelho ou de uma máquina destinada a executar um trabalho de movimentação, de terraplenagem, etc., dos tratores da presente posição*. Todavia, quando se trata de uma infraestrutura do tipo trator, devem ser consideradas diversas características técnicas que incidem essencialmente na estrutura do conjunto e no equipamento especialmente concebido para executar outros trabalhos além da tração ou do empuxo. É por esta movimentação que as infraestruturas motrizes excluídas da presente posição possuem elementos robustos (tais como blocos, placas, vigas, quadros de elevação, bases para guindastes e pontes giratórias, etc.) que fazem parte do esqueleto chassi-carroçaria ou que neste são fixados geralmente por soldadura; esses elementos destinam-se a receber os dispositivos*

DOCUMENTO VALIDADO

de manobra necessários aos órgãos de trabalho. Essas infraestruturas podem ainda possuir vários elementos típicos, a saber: dispositivos de alto rendimento, de sistema hidráulico incorporado, para manobra dos órgãos de trabalho; caixas de marchas (velocidades) especiais nas quais, por exemplo, a maior velocidade da marcha a ré (marcha-atrás*) é igual ou superior à maior velocidade da marcha avante (marcha em frente*); embreagem hidráulica e conversor de torque (torção); contra-peso para equilibrar os instrumentos de trabalho; lagartas (esteiras) mais longas para aumentar a estabilidade; armação especial equipada com motor traseiro; etc.*

(...)

87.02 - Veículos automóveis para transporte de dez pessoas ou mais, incluindo o motorista.

(...)

*87.03 - Automóveis de passageiros e outros veículos automóveis principalmente concebidos para transporte de pessoas (exceto os da posição 87.02), incluindo os veículos de uso misto (*station wagons*) e os automóveis de corrida.*

(...)

***87.04 - Veículos automóveis para transporte de mercadorias**.*

(...)

***A presente posição compreende especialmente**:*

***Os caminhões e camionetas comuns (de plataforma, com toldos, fechados etc.), os veículos para entrega de qualquer tipo, os veículos para mudanças, os caminhões para descarga automática (de caçamba (caixa) basculante, etc.), os caminhões-tanques** mesmo equipados com bombas, os caminhões-frigoríficos e os caminhões-isotérmicos, os caminhões com pranchas sobrepostas para o transporte de garrafões de ácido, botijões de gás butano, etc., os caminhões de plataforma rebaixada e rampas de acesso para o transporte de material pesado (carros de combate, máquinas de elevação ou de terraplenagem, transformadores elétricos, etc.), os caminhões especialmente concebidos para transporte de concreto (betão*) **excluídos os caminhões-betoneiras da posição 87.05, etc., os caminhões para lixo**, mesmo que possuam dispositivos para carregamento, compactação, umidificação, etc.*

(...)

***A classificação de certos veículos automóveis na presente posição é determinada por certas características que indicam que são concebidos para o transporte de mercadorias e não para o de pessoas (posição 87.03)**. Estas características são especialmente úteis para determinar a classificação dos veículos automóveis em que o peso bruto é geralmente inferior a 5 toneladas, que apresentem, quer uma parte traseira separada fechada, quer uma plataforma traseira aberta, utilizada geralmente para o transporte de mercadorias; estes veículos podem ser munidos,*

DOCUMENTO VALIDADO

na parte traseira, de assentos do tipo banco, sem cintos de segurança nem pontos de amarração, nem acomodações para os passageiros, que são rebatíveis para as laterais afim de permitir a utilização completa da plataforma para o transporte de mercadorias. Esta categoria de veículos automóveis compreende, especialmente, os denominados geralmente por veículos polivalentes (por exemplo, veículos do tipo furgão, veículos do tipo picape e certos veículos utilitários esportivos). Os elementos que seguem reportam-se às características de concepção que os veículos desta espécie geralmente possuem e que se incluem na presente posição:

(...)

***Classificam-se também nesta posição**:*

***1) Os* dumpers**, *que são veículos de construção robusta, com caçamba (caixa) basculante ou com fundo móvel, concebidos para o transporte de entulho ou de materiais diversos. Estes veículos, de chassi rígido ou articulado, geralmente equipados com rodas tipo fora de estrada (todo-terreno*), podem circular em solos moles. Este grupo compreende tanto os veículos pesados como os leves; estes últimos apresentam, às vezes, a particularidade de possuir um assento giratório, dois assentos opostos ou dois volantes de direção, que permitem a condução de frente para a caçamba (caixa), para melhor regular a descarga.*

***2) Os caminhões vai-vem, que se utilizam nas galerias de minas para efetuar o transporte de carvões e minérios entre os mecanismos de corte e as correias transportadoras**. São veículos pesados de chassi rebaixado, montados sobre pneumáticos, acionados por motores elétricos ou de pistão de ignição por centelha (faísca*) ou por compressão, e que asseguram automaticamente seu descarregamento pela translação do seu fundo móvel.*

3) Os veículos automóveis com dispositivos de auto-carregamento que se efetua por meio de guinchos, empilhadores, etc., mas que são especialmente concebidos para o transporte.

(...)

***87.05 - Veículos automóveis para usos especiais (por exemplo, auto-socorros, caminhões-guindastes, veículos de combate a incêndio, caminhões-betoneiras**, veículos para varrer, veículos para espalhar, veículos-oficinas, veículos radiológicos), exceto os concebidos principalmente para transporte de pessoas ou de mercadorias*

(...)

*A presente posição compreende um conjunto de veículos automóveis, especialmente construídos ou transformados, **equipados com dispositivos ou aparelhos diversos que os tornam apropriados para desempenhar algumas funções diferentes do transporte propriamente dito. Trata-se de veículos que não foram especialmente concebidos para o transporte de pessoas ou de mercadorias**.*

(...)

DOCUMENTO VALIDADO

CHASSIS DE VEÍCULOS AUTOMÓVEIS OU DE CAMINHÕES COMBINADOS COM INSTRUMENTOS DE TRABALHO

Deve notar-se que, para se incluir na presente posição um veículo que possua aparelhos de elevação ou de movimentação*, máquinas de terraplenagem, de escavação ou de perfuração etc.,* ***deve consistir em um verdadeiro chassi de veículo automóvel ou de caminhão que reúna nele próprio, no mínimo, os seguintes órgãos mecânicos****: motor de propulsão, caixa e dispositivos de mudança de marchas (velocidades*), órgãos de direção e de travagem.*

Pelo contrário, permanecem classificados, por exemplo, nas posições 84.26, 84.29 e 84.30, os aparelhos e máquinas autopropulsores (guindastes, escavadoras, etc.) em que um ou mais dos mecanismos de propulsão ou de comando acima mencionados se encontram reunidos na cabine da máquina de trabalho montados sobre um chassi com rodas ou lagartas (esteiras), mesmo que o conjunto seja capaz de circular por estrada por seus próprios meios*.*

Do mesmo modo, seriam excluídas desta posição as máquinas autopropulsoras de rodas cujos chassis e instrumentos de trabalho sejam especialmente concebidos um para o outro de modo a formar um conjunto mecânico homogêneo (por exemplo, algumas niveladoras autopropulsoras denominadas "motoniveladoras" (motor-graders)). ***Neste caso, o instrumento de trabalho não está simplesmente montado sobre um chassi de veículo automóvel, mas inteiramente integrado a um chassi que não pode ser utilizado para outros fins e que pode possuir os mecanismos automóveis essenciais acima mencionados****.*

(...)

87.09 - Veículos automóveis sem dispositivo de elevação, do tipo utilizado em fábricas, armazéns, portos ou aeroportos, para transporte de mercadorias a curtas distâncias; carros-tratores do tipo utilizado nas estações ferroviárias*; suas partes.*

(...)

A presente posição compreende um conjunto de veículos automóveis do tipo utilizado em fábricas, armazéns, portos e aeroportos, para transporte a curtas distâncias, de cargas diversas (mercadorias ou contêineres (contentores)) ou para tração de pequenos reboques, nas estações ferroviárias.*

Estes veículos são de tipos e dimensões variados. Podem ser acionados quer por um motor elétrico alimentado por acumuladores, quer um motor de pistão de ignição por centelha (faísca) ou por compressão, quer de qualquer outro tipo.*

As características essenciais comuns aos veículos da presente posição, que permitem distingui-los dos veículos das posições 87.01, 87.03 ou 87.04, podem resumir-se da seguinte maneira:

1) Em razão da sua estrutura e das suas características especiais, não podem ser utilizados para transporte de pessoas, nem para o transporte de mercadorias em estrada ou noutras vias públicas.

2) A velocidade máxima do veículo carregado não é, geralmente, superior a 30-35 km/h.

DOCUMENTO VALIDADO

3) Seu raio de viragem é aproximadamente igual ao comprimento do próprio carro.

Analisando os excertos das NESH acima colacionados, constata-se, de imediato, que existem "máquinas" classificadas no capítulo 87, assim como existem veículos classificados no capítulo 84, em razão de determinadas características específicas, como a existência, por exemplo, de dispositivos de elevação ou outros acessórios **(como na posição 84.27, onde se classificam as empilhadeiras, conceituadas na TIPI como um tipo de veículo)**.

Os seguintes trechos da NESH não deixam dúvidas sobre essa afirmação:

CAPÍTULO 84

*B.- OUTROS **VEÍCULOS** PARA MOVIMENTAÇÃO DE CARGA E SEMELHANTES, EQUIPADOS COM DISPOSITIVOS DE ELEVAÇÃO*

Este grupo compreende entre outros:

*1) Os **veículos** mecânicos com plataforma de elevação, para conservação de cabos elétricos, de sistemas de iluminação pública etc. (ver a introdução da Nota Explicativa da posição 84.26, no que diz respeito às plataformas desta espécie montadas em caminhões).*

*2) Os **outros veículos** para movimentação equipados com dispositivo de elevação, incluindo os especialmente concebidos para algumas indústrias (indústrias têxteis, de cerâmica, de laticínios etc.).*

Seção XVII

MATERIAL DE TRANSPORTE

(...)

*II.- **MÁQUINAS AUTOPROPULSORAS E OUTRAS MÁQUINAS MÓVEIS***

***Um grande número de máquinas e aparelhos** que se classificam em particular na Seção XVI, **apresentam-se montados em chassis de veículos ou em estruturas flutuantes da Seção XVII**. A classificação do conjunto efetua-se em função de diversos critérios e especialmente das características do suporte utilizado.*

***Classificam-se, por exemplo, no Capítulo 89, as máquinas móveis**, autopropulsoras ou não, que consistam em uma máquina montada sobre uma estrutura flutuante (cábreas, dragas, elevadores de grãos etc.). Quanto à classificação das máquinas e aparelhos móveis constituídos por um dispositivo montado sobre um chassi de vagão ou de outro veículo com rodas, deve recorrer-se às Notas Explicativas das posições 86.04, 87.01, 87.05, 87.09 ou 87.16.*

Por vezes, dois bens muito semelhantes podem ser classificados em capítulos distintos pelo simples fato deste dispositivo acessório estar simplesmente montado, acoplado ao veículo, ou se ele é parte integrante e indissociável do mesmo. Entendo que, apesar do Sistema Harmonizado prever esta diferença para as classificações, não é possível negar o creditamento para o aluguel de um equipamento cujo acessório possa ser, em tese, removido, e conceder para equipamento semelhante, cuja única diferença residir neste acessório estar, por exemplo, "soldado" ao veículo.

DOCUMENTO VALIDADO

Na esteira desse entendimento, me parece inconcebível que uma empresa agroindustrial, por exemplo, tenha negado seu direito de crédito sobre o aluguel de um trator com um dispositivo de aragem ou semeadura acoplado (trator agrícola); apesar do trator em si ser classificado como "veículo" na NCM, trata-se evidentemente de uma máquina utilizada nas atividades da empresa. E não se verifica, no cotidiano deste ramo de negócio, o aluguel em separado do mecanismo de arar ou de semear, mas sim em conjunto com o trator, que se constitui na força propulsora da máquina.

Muitas decisões deste Conselho têm concedido o crédito a estas despesas de aluguel de determinado veículos com base no entendimento de que, caso estes bens estejam sendo utilizados no processo produtivo, seriam caracterizados como insumos, com base no entendimento consagrado pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR. O próprio Relator assim procedeu:

> *Nesse passo, constata-se que não há direito a crédito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep sobre os valores pagos a pessoa jurídica a título de aluguel de veículos, pois **tais aluguéis não são abrangidos pela hipótese de creditamento do inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002**.*
>
> ***No entanto, há de se considerar os gastos com aluguéis de alguns desses veículos como insumo na prestação de serviço ou na produção, pelo critério da essencialidade e com base no inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.833/03, desde que tenha sido comprovado nos autos que tais bens, de fato, tenham sido utilizados nessas atividades**.*
>
> ***Como exemplo, temos os caminhões fora de estrada, pás carregadeiras e escavadeiras utilizados nas minas, conforme explicitado no laudo técnico juntado**:*
>
> *A lavra é em bancadas com desmonte por explosivos, escavadeiras, carregamento em pás carregadeiras, transporte em caminhões fora-de-estrada. O beneficiamento consiste em britagem, peneiramento, lavagem, classificação, concentração e pelotização.*
>
> *Com relação aos demais itens, entendo que o laudo comprova que não são utilizados no processo produtivo, mas sim em outras atividades ou não há informações no laudo sobre a utilização do veículo. Abaixo, alguns exemplos de utilização desses veículos em outras atividades, descritas pelo laudo técnico, tais como, carretas utilizadas no transporte do minério em rodovias para os portos, empilhadeiras utilizadas em movimentação de minérios no porto e guindastes utilizados nos serviços portuários:*

Ocorre que o aluguel de "caminhões fora de estrada, pás carregadeiras e escavadeiras" não pode ser considerado insumo. Explico, com base no art. 3º da Lei nº 10.833/03:

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

DOCUMENTO VALIDADO

(...)

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)*

O "aluguel de um bem" não corresponde a um bem propriamente dito, pois é algo imaterial; tampouco pode ser caracterizado como um serviço, nos termos da tese fixada pelo STF no julgamento do RE 626.706/SP (Tema 212 do STF - Incidência do ISS sobre locação de bens móveis), Relator Min. GILMAR MENDES, publicação em 24/09/2010:

É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis, ***dissociada da prestação de serviço****. Obs.: Redação da tese aprovada nos termos do item 2 da Ata da 12ª Sessão Administrativa do STF, realizada em 09/12/2015.*

Somente poderia se cogitar de prestação de serviço caso, ao bem locado, estivesse associada a prestação de um serviço mediante a utilização de um motorista fornecido pelo proprietário do bem. Neste caso, não haveria simplesmente a cessão de coisa infungível, mas verdadeira prestação de serviço, pois a posse do bem continuaria com seu proprietário, que a exerceria por meio do seu funcionário (motorista).

O aluguel, não sendo um bem nem um serviço, não pode ter natureza de "insumo". Corrobora esse entendimento o fato de que, à data da promulgação da referida lei, não existia a decisão do STJ sobre o conceito de insumo. Assim, não me parece crível que o legislador tenha deixado a base legal para o creditamento sobre o aluguel de máquinas autopropulsadas, como guindastes ou tratores de semeadura, por conta do conceito de insumo, bem mais restritivo à época.

O STJ definiu o conceito de insumo com base numa interpretação sistemática e teleológica, e não com base na chamada "interpretação autêntica", que busca o sentido da norma com base numa interpretação fornecida pelo próprio legislador. Assim, penso que o crédito sobre despesas de aluguel com bens absolutamente essenciais para as atividades das empresas não foi previsto com base no art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003 (ou 10.637/2002), mas sim com base no art. 3º, IV, do mesmo diploma legal.

Os veículos que devem ser excluídos do creditamento com base no art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/2003, são aqueles que destinam ao transporte de passageiros. A legislação realmente diferencia "máquinas" de "veículos", para fins de concessão do crédito, mas a Autoridade Fiscal teve uma interpretação sobre o dispositivo pela qual todo e qualquer veículo locado, pouco importa sua utilização na empresa, não poderia gerar créditos.

DOCUMENTO VALIDADO

Por fim, quanto à afirmação do ilustre Relator de que o laudo apresentado comprova que algumas "máquinas e equipamentos" não são utilizados no processo produtivo, observo que esta informação não é relevante para a decisão, pois o art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/2003 não limita o creditamento aos bens utilizados no processo produtivo, mas sim àqueles "*(...) utilizados nas atividades da empresa*". Como o relator entende que o creditamento somente seria possível com base no art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003, essa premissa era importante para sua decisão.

Com base no entendimento acima, decidiu a Turma, por maioria de votos, dar provimento ao Recurso Voluntário em maior extensão, para reverter não apenas as glosas com despesas de aluguel de "caminhões fora de estrada (off road), pás carregadeiras e escavadeiras utilizadas nas minas de produção de minérios", mas também as glosas de despesas de aluguel de "máquinas e equipamentos, tais como munck, empilhadeira, guindaste, guindauto, rebocadores, caminhões e carretas".

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares

DOCUMENTO VALIDADO