



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18490.720080/2013-37
Recurso Voluntário
Resolução nº **3201-003.221 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 23 de setembro de 2021
Assunto DILIGÊNCIA
Recorrente IMERYS RIO CAPIM CAULIM S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do Recurso em diligência, assim como foi proposto pelo i. conselheiro Laércio Cruz Uliana Junior, em 22/09/2020, nos Processos 10280.901362/2012-16, 10280.903526/2012-40, 10280.903528/2012-39, 10280.900182/2013-06, 10280.900184/2013-97, 10280.900546/2013-40, 10280.900543/2013-14, 10280.901808/2013-93, 10280.901809/2013-38, 18490.720078/2013-68, 10280.901363/2012-61, 10280.901369/2012-38, 10280.901368/2012-93, 10280.903525/2012-03, 10280.903527/2012-94, 10280.900179/2013-84, 10280.900180/2013-17, 10280.900181/2013-53, 10280.900183/2013-42, 10280.900186/2013-86, 10280.900185/2013-31, 10280.900544/2013-51, 10280.900548/2013-39, 10280.901805/2013-50, 10280.901806/2013-02, 10280.901807/2013-49, 10280.901810/2013-62, 10280.901812/2013-51, 10280.901811/2013-15 e 18490.720079/2013-11, que tratam, em relação à mesma empresa ora recorrente, de matéria similar, para não dizer idêntica, à aqui discutida, para que a unidade da RFB de origem: a) faça uma reanálise das glosas listadas nas planilhas Insumo_MI_Glosa (e-fls. 119 a 340), Insumo_Importação_Glosa (e-fls. 342 a 343), Serviços_Glosa (e-fls. 350 a 369) e Depreciação_Glosa (e-fls. 382 a 464), a fim de, considerando o critério da essencialidade e relevância trazido pela decisão do STJ proferida no REsp nº 1.221.170-PR, bem como a orientação veiculada na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACETVPGFN-MF e o Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018, concluir se os bens e serviços se enquadram ou não no conceito de insumo, nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, bem como se as glosas devem remanescer ou se devem ser revertidas; b) observe os documentos juntados aos autos e, se for o caso, intime a recorrente a apresentar documentos e informações necessários à formação de convicção; c) elabore relatório conclusivo quanto à extensão do direito creditório reconhecido, cientificando a recorrente acerca dos resultados apurados e lhe oportunizando o prazo de 30 dias para manifestação, após o qual o deverá retornar a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais para prosseguimento do julgamento. Os conselheiros Pedro Rinaldi de Oliveira Lima e Laércio Cruz Uliana Junior votaram pelas conclusões.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Helcio Lafeta Reis, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Mara Cristina Sifuentes, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Laercio Cruz Uliana Junior, Marcio Robson Costa, Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 669 a 703) interposto em 28/08/2015 contra decisão proferida no Acórdão 12-77.673 - 17ª Turma da DRJ/RJO, de 15/07/2015 (e-fls. 643 a 664), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade.

Os fatos iniciais constam do relatório do referido Acórdão, que reproduzo a seguir:

Trata-se de Pedido de Ressarcimento (PER n.º 05743.91722.151112.1.1.09-0488) de crédito de Cofins não-cumulativa-exportação, relativo ao 2º trimestre de 2012, no valor de R\$ 4.916.212,98, para fins de Compensação de débitos de outros tributos (fls. 2 e ss).

A Autoridade Fiscal, com base no PARECER SEORT/DRF/BEL n.º 823/2013, fls. 32 e ss, decidiu reconhecer parcialmente o crédito pleiteado, no montante de R\$ 4.097.298,12 (quatro milhões, noventa e sete mil, duzentos e noventa e oito reais e doze centavos), e, assim, homologar parcialmente as compensações efetuadas até o limite do crédito reconhecido (fl. 465).

No citado **Parecer**, a Autoridade Fiscal argumentou, em resumo, que:

1. o contribuinte foi inicialmente intimado em 08 de abril de 2013 a apresentar:
(i) os arquivos magnéticos da escrituração digital, contendo as notas fiscais utilizadas como crédito no Demonstrativo de Apuração das Contribuições (DACON); (ii) memória de cálculo de todos os valores inseridos nos DACON's apresentados, com indicação clara e precisa dos documentos que os lastrearam; (iii) mapas contendo os cálculos dos encargos de depreciação; (iv) notas fiscais de venda; (v) notas fiscais de despesa de energia elétrica; (vi) notas fiscais dos serviços de lavra e decapeamento; (vii) notas fiscais de óleo combustível-bpf;
2. o prazo concedido foi de 20 dias, tendo a contribuinte apresentado a documentação solicitada no dia 29 de abril de 2013;
3. Os trabalhos fiscais executados consistiram na verificação e análise, relativamente ao período acima descrito, dos seguintes itens: 1) Forma de Tributação, para fins de IRPJ, adotada pelo contribuinte; 2) Existência de exportações diretas, através dos registros constantes no SISCOMEX; 3) Existência de importações diretas, para verificação dos insumos importados, através dos registros constantes no SISCOMEX; 4) Confronto entre os valores constantes dos pedidos de ressarcimento apresentados pelo contribuinte, aqueles constantes dos Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais (DACON) e os lançados nos arquivos contábeis apresentados. 5) Solicitação de notas fiscais de entrada e saída para validação dos arquivos digitais; 6) Dos cálculos efetuados para recompor os créditos da exportação, do mercado interno, e a contribuição apurada, confrontando com o saldo resultante informado nos Pedidos de Ressarcimento;

Fl. 3 da Resolução n.º 3201-003.221 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 18490.720080/2013-37

4. só é passível de aferição o crédito em relação ao qual o contribuinte define, com clareza, a natureza da operação que o originou, conforme determina a Instrução Normativa RFB n.º 1.300, de 20 de novembro de 2012;
5. as diligências servem para esclarecer pontos duvidosos específicos, e não para que a autoridade fiscal, diante da falta de comprovação da existência do crédito, supra tal omissão do contribuinte;
6. são considerados como insumo: a) Insumos aplicados diretamente a produção, bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; b) Combustíveis e Lubrificantes, aplicados ou consumidos, de forma direta sobre o produto em fabricação; c) Partes e peças, que sofram desgaste ou dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida em todo o processo de produção ou de fabricação, desde que não estejam escriturados no ativo, imobilizado;
7. quanto aos serviços utilizados na fabricação/produção de bens destinados à venda, foram enquadrados como insumos pela IN SRF n.º 404/2004, apenas aqueles prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na fabricação de produtos;
8. os valores referentes a serviços devidamente especificados prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, para manutenção das máquinas e equipamentos empregados na produção de bens podem compor a base de cálculo dos créditos, desde que respeitados todos os demais requisitos normativos e legais atinentes à espécie;
9. dão direito a crédito os valores gastos com energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;
10. por expressa previsão legal, dão direito a crédito os valores gastos com aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;
11. a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados relativos aos encargos de depreciação e amortização incorridos no mês, relativos a 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;
12. consideramos como valores iniciais de base de cálculo de créditos que poderiam ser comprovados os apresentados na memória de cálculo, sobre os quais passamos a fazer nossa análise nos demais itens deste relatório;
13. foi verificada a inconsistência de alguns valores de depreciação informados na planilha consolidadora e a planilha das notas fiscais;
14. os gastos com Gás Liquefeito de Petróleo (GLP) ou outros combustíveis utilizados na atividade de transporte de matéria prima, produtos intermediários ou produtos em elaboração, entre as diversas etapas do processo produtivo, não geram direito a crédito a ser descontado na sistemática não cumulativa da contribuição;
15. não geram direito a apuração dos créditos as partes e peças que não foram suficientemente descritas como fazendo parte do processo produtivo, como por exemplo: kit de peças, válvulas, parafusos, adaptadores, tubos, porca, disjuntores, arruelas, cabos elétricos, anel o'ring, abraçadeira, eixo, polia, etc;

Fl. 4 da Resolução n.º 3201-003.221 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 18490.720080/2013-37

16. alguns itens não estão relacionados ao processo produtivo e por isso não geram direito a apuração de créditos, como por exemplo: tinta interthane, tinta interseal, marreta de 5 kg com cabo de madeira, bolsa de couro para electricista, luminária, saco plástico, telha de alumínio trapezoidal, etc.;

17. alguns serviços alegados pela contribuinte, como por exemplo: serviços de soldagem, serviço de usinagem, serviço de assistência técnica, serviço de manutenção mecânica, serviço de manutenção de máquina e equipamentos, etc. não foram comprovadamente aplicados em máquinas e equipamentos diretamente inseridos na cadeia produtiva da empresa;

18. os serviços de manutenção dos bens diretamente utilizados na produção geram direito a créditos, sendo assim, os que não estão diretamente ligados ou que não se consegue relacionar ao processo produtivo pela descrição genérica não geram direito a créditos;

19. não é lícito estender o conceito de armazenagem para abarcar outras despesas, como: serviço de logística portuária, serviço técnico marítimo, etc.;

20. após a análise dos bens informados em planilha alguns itens foram glosados por não restar comprovado que pertencem ao ativo imobilizado e que são utilizados na produção de bens destinados à venda, por ausência de descrição ou por apresentarem uma descrição genérica;

21. em relação as partes e peças a incorporação ao valor do ativo imobilizado é aplicável não somente às partes e peças de reposição, mas também aos gastos com os serviços de manutenção, mas para isso tem que ter aumento de vida útil do bem principal superior a um ano, sendo assim, foram glosadas as partes e peças e serviços que não estão comprovadas que aumentam a vida útil do bem em mais de um ano;

22. serviços, materiais e partes e peças destinados à manutenção e conservação das instalações industriais e redes elétricas industriais: são bens e serviços aplicados em bens pertencentes ao ativo imobilizado, assim, quando o contribuinte genericamente se refere a instalações industriais, não está se referindo a máquina ou equipamento da linha de produção;

23. por essa razão, não cabe entender que o desgaste dos materiais e partes e peças seja ocasionado pela ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

Cientificada da decisão (fl. 471), em 14/11/13, a contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade (fl. 472 e ss), em 17/12/13, onde alegou, em síntese, que:

1. o despacho decisório fere o dever de motivação quando deixa de juntar aos autos as diversas planilhas mencionadas no Relatório de Fiscalização, bem como não apresenta justificativas para indeferimento dos pedidos de compensação, em especial no tocante aos créditos sobre encargos de depreciação do ativo imobilizado;

2. além das planilhas não terem sido enviadas juntamente com o Despacho Decisório, que obrigou a Impugnante a obtê-las mediante cópia dos autos, claramente não há indicação de qualquer fundamentação da glosa destes créditos, em afronta ao dever de motivação e impossibilitando a Impugnante de proceder corretamente na sua defesa;

3. nem se diga que as planilhas citadas trouxeram algum esclarecimento no tocante à motivação da glosa, uma vez que apenas listam as notas fiscais verificadas;

Fl. 5 da Resolução n.º 3201-003.221 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 18490.720080/2013-37

4. a r. Fiscalização não apontou nas planilhas juntadas no processo administrativo, quais aquisições corresponderiam à cada motivo da glosa, assim, mais uma vez não é possível à Impugnante se defender corretamente, pois é impossível saber, por exemplo, se a aquisição de determinado item foi classificado como não pertencente ao ativo imobilizado, ou se pertencente ao imobilizado, mas não utilizado na produção, e etc.;
5. analisando o Despacho Decisório proferido, verifica-se a ausência dos seguintes requisitos essenciais: (i) qualificação do notificado; (ii) número do processo administrativo; e (iii) disposição legal infringida, em afronta à formalidade exigida;
6. o Despacho Decisório não aponta quais débitos objetos de compensação foram homologados e quais não foram, muito embora traga a determinação de cobrança imediata dos supostos débitos remanescentes;
7. tal fato impede a Impugnante, inclusive, de providenciar o pagamento, parcelamento ou meramente apurar o valor envolvido para fins de provisionamento contábil;
8. não houve intimação fiscal a respeito dos pedidos de compensação, mas apenas a respeito do pedido de ressarcimento;
9. pretende apenas cancelar o pedido de compensação apresentado, pois houve redução do valor do IRPJ;
10. a alocação das aquisições de insumos, serviços, energia elétrica e encargos de depreciação, pela Recorrente é feita pelo mês de competência ao qual se refere a Nota Fiscal, não importando a data da emissão ou a data da digitação, no regime de competência;
11. exemplificando, uma Nota Fiscal de energia elétrica referente à cobrança de 01 a 31 de janeiro, é emitida pela Cia. concessionária em fevereiro com vencimento para março, dando entrada na Requerente em fevereiro;
12. para a Requerente, esta Nota Fiscal de Energia será registrada na competência de janeiro, para fins de creditamento de PIS e COFINS, contudo, pelo critério estabelecido pela Fiscalização, o crédito será transportado para fevereiro;
13. como a demonstração de regularidade dos pedidos de compensação em questão prescinde de análise do direito creditório, passa a Requerente a demonstrar a regularidade dos insumos aproveitados para obtenção dos créditos. e a indevida glosa realizada pela d. Fiscalização;
14. antes de adentrar no mérito, contudo, é necessário examinar sinteticamente o processo produtivo do *caulim*, que se inicia na extração do minério e culmina no depósito final do produto acabado, para uma identificação clara das etapas e dos produtos e serviços creditados como insumos;
15. conforme já descrito no LAUDO TÉCNICO anexo (doc. 03), as etapas de produção são (vide também mapa explicativo da produção que acompanha o Laudo);
16. **Lavra:** O caulim (minério) é inicialmente extraído in natura de uma mina a céu aberto localizada no Município de Ipixuna do Pará e inicia-se com o decapeamento do estéril (solo) com espessura entre 18 a 20 metros e é extraído

com o auxílio de tratores de esteira, retro escavadeira, caminhões, etc., havendo consumo de óleo diesel nos caminhões e tratores;

17. **Dispersão:** Primeira etapa do processo consiste na adição conjunta de minério, com água e agentes dispersantes em equipamentos providos de intensa agitação mecânica (blungers) para a produção de uma suspensão de caulim, permitindo que as impurezas presentes no minério, tais como areia, matéria orgânica e outros materiais possam ser eliminados nas etapas subsequentes;

18. **Desareamento:** Consiste na passagem da polpa dispersa por um conjunto de hidrociclones e centrífugas onde são removidas a areia e partículas grosseiras presentes no minério, imediatamente após essa etapa é adicionado sulfato de alumínio que promove o aumento de viscosidade da polpa evitando sua decantação no mineroduto durante o transporte por bombeamento até a planta de beneficiamento em Barcarena;

19. **Transporte por mineroduto:** A polpa de caulim é transportada até a planta de beneficiamento no Município de Barcarena, por meio de um mineroduto com 158 km de extensão, ao qual é adicionado biocida (glutaraldeído) para evitar crescimento de bactérias e corrosão microbiológica no tubo. Também é usado o cloreto de zinco como inibidor de corrosão. Na chegada do caulim à planta, é feito monitoramento da dosagem residual e contagem de bactérias, há consumo de óleo diesel nos geradores que fornecem energia para bombeamento da polpa para a planta de beneficiamento ou para a bacia de rejeitos;

20. **Área da Planta:** Na planta, o minério parcialmente beneficiado na Mina é recebido em tanques, iniciando então o processo de beneficiamento para a produção dos diversos tipos de produtos, adequando-os às especificações exigidas pelos consumidores;

21. **Diluição e defloculação da polpa recebida:** Nesta etapa, é feita a diluição da polpa para a concentração adequada a etapa de separação magnética e a defloculação, com o ajuste de pH e viscosidade;

22. **Separação Magnética:** Consiste na passagem da polpa através de separadores magnéticos criogênicos, com núcleo refrigerado por hélio líquido, os quais removem os contaminantes ferrosos que prejudicam a alvura. O produto desta etapa é destinado aos tanques para continuação do processo de beneficiamento e os materiais contaminantes retidos são enviados para a bacia de contenção de rejeitos;

23. **Pré moagem e delaminação:** Nesta fase o minério passa por moinhos de areia sob intensa agitação. A finalidade desta etapa é reduzir os aglomerados de caulim reduzindo sua granulometria, permitindo maior aproveitamento na etapa de centrifugação;

24. **Centrifugação:** Nas centrífugas é feita a separação entre a fração fina adequada ao produto desejado e a fração grossa. A fração grossa é encaminhada para tanques para posterior uso e a fração fina segue para a etapa de alveijamento.

25. **Alveijamento e floculação:** Redução por reação química em meio ácido (ácido sulfúrico, hidrossulfito de sódio e sulfato de alumínio), dos compostos de ferro e titânio presentes no minério e condicionamento do material para a filtragem;

26. **Filtração/Redispersão:** Passagem do caulim floculado sob pressão ou vácuo, por elementos filtrantes (filtros), para retirada dos compostos gerados na reação de alveijamento e transformação das tortas de caulim em suspensão, permitindo a evaporação;

27. **Evaporação:** Redução do teor de água contida na polpa através de passagem por evaporadores, permitindo secagem com menor consumo de energia e maior produtividade ou acondicionamento da polpa ao teor de sólidos para embarque nesta forma. A evaporação é feita em vasos aquecidos por vapor (trocadores de calor), produzido em caldeiras pela queima de óleo BPF-IA;

28. **Secagem:** Eliminação da água remanescente ao caulim por meio de passagem da polpa em corrente de ar quente em secadores industriais previamente aquecidos por queima de óleo BPF;

29. **Estocagem e embarque de polpa:** Já no porto dentro da IRCC, ao produto da fase de secagem é adicionado peróxido de hidrogênio e biocidas para desinfecção e preservação da polpa, ao qual é estocada em tanques a granel ou ensacadas em big-bags, através de um conjunto de 20 filtros de alta pressão (tubepress), para posterior embarque nos navios;

30. insumo é a complexidade de bens e serviços aplicados na produção ou fabricação de bens, sem os quais não seria possível a obtenção do produto final e acabado com características próprias, divididos entre insumos diretos e insumos indiretos, conforme expõe a Solução de Divergência COSIT n.º 12. de 24.10.2007;

31. tem-se de forma clara que os serviços e bens glosados estão intrinsecamente ligados ao processo produtivo do caulim, seja da extração do minério *in natura* da mina (lavra) até o seu beneficiamento para transformação em produto comercializável, sendo que a supressão de qualquer serviço ou bem utilizado pela Requerente comprometeria o processo produtivo;

32. com base no cruzamento de dados das planilhas obtidas no processo administrativo (glosas x deferidos), foram identificados na planilha anexa denominada "Glosados x Deferidos 2º Trim 2012" (doc. 02 - cd-rom), RS 2.464.248,15 em itens glosados cujos demais itens idênticos ou similares, foram entendidos pela fiscalização como passíveis de creditamento;

33. não adotar critérios uniformes e claros para glosa dos itens, fere o princípio da isonomia (art. 5º, CF), pois estabelece tratamento desigual para situações idênticas ou semelhantes, além de prejudicar o direito de defesa da Requerente, que terá o risco de decisões divergentes sobre matérias idênticas;

34. deste modo, requer o reconhecimento da nulidade do Despacho Decisório por adoção de critérios divergentes e revertendo as glosas apontadas na planilha "Glosados x Deferidos 2º Trim 2012" (doc. 02) anexa, por adoção de critérios uniformes no tocante a análise de insumos e serviços;

35. dos itens relacionados e pormenorizados no LAUDO TÉCNICO (doc. 03) e nas planilhas juntadas (doc. 02 - planilha: Insumos e Serviços 2º Trim de 2012), os insumos e serviços estão diretamente ligados às fases de produção do caulim, desde a extração do minério *in natura* até o depósito do produto acabado no porto da Requerente, onde são embalados e preparados para exportação;

36. neste ponto esclarece a utilização dos produtos adquiridos e serviços contratados como insumos e glosados pela d. Fiscalização (*obs. listagem na própria Manifestação de Inconformidade*);

37. resta evidente que serviços como conserto de cilindro hidráulico; manutenção e montagem eletromecânica; mecânica industrial; rebobinamento de motores; usinagem de peças, entre outros, por não serem da área administrativa, são da área de produção por exclusão lógica;

Fl. 8 da Resolução n.º 3201-003.221 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 18490.720080/2013-37

38. demonstrada a utilização de tais itens no processo produtivo, seja como insumo direto nos equipamentos e consumidos no processo produtivo, ou indireto, na manutenção destes equipamentos, resta claro que estas despesas representam verdadeira despesas necessárias ao processo de produção, razão pela qual se encontram passíveis de creditamento de PIS/Cofins;

39. a d. Fiscalização indevidamente glosou despesas relacionadas à contratação de serviços e aquisição de materiais referentes ao frete, armazenagem e transporte, os quais devem ser excluídos à tributação;

40. a Solução de Consulta n.º 210/2009 deixa claro que os serviços de transporte de bens entre (e dentro) dos estabelecimentos industriais do contribuinte, desde que ainda em fase de industrialização, devem ser entendidos como despesas de transporte e, portanto, geram direito a crédito;

41. considerando que a última filtragem é realizada entre o silo de armazenamento e o navio, nos filtros denominados de *tube press* é evidente que o produto final, pronto para entrega ao consumidor, é obtido após esta última filtragem, quando da saída da rampa e estocagem no navio (*big bags*);

42. deste modo, todos os insumos e serviços relacionados aos serviços de frete, transporte e armazenagem, inclusive locação de mão de obra, devem ser considerados como direito ao crédito, convertendo a glosa de tais créditos;

43. serviços de construção civil, devidamente identificados pela Requerente na planilha anexa (doc. 02 planilha: Insumos e Serviços 2º Trim de 2012), se referem à instalações dos setores de produção e, portanto, devem ser autorizados para fins de creditamento de PIS e Cofins, requerendo a realização de perícia para verificar a vinculação dos serviços com os setores de produção;

44. no tocante às despesas de transporte, a aquisição de gasolina comum (utilizada nos veículos da fábrica para transporte de materiais), de gás GLP (utilizado nas empilhadeiras) e de lubrificantes em geral não podem ser desconsideradas, pois são essenciais para a realização do processo produtivo, sem os quais não é possível obter o produto final, porque todo o deslocamento de material utilizado no processo produtivo entre as áreas de extração (mina) e beneficiamento é feito por meio de veículos, os quais utilizam diretamente os óleos lubrificantes;

45. o transporte que é realizado por veículos (tratores e caminhões gigantes voltados à mineração de grande porte) movidos a óleo diesel e por um mineroduto, ao qual o *caulim* é bombeado através de geradores também movidos a óleo diesel, restando patente sua aplicação no processo de produção da Requerente, permitindo seu creditamento;

46. o entendimento da d. Fiscalização de que apenas podem ser descontados créditos em relação a bens e serviços que tiverem ação direta sobre o produto fabricado, está em desconformidade com entendimento da própria Administração Fazendária, pois a COSIT exarou, em julgamento da Solução de Divergência n.º 37/08, interposta pela própria Requerente para reformar a Solução de Consulta n. 23-SRRF/2ª RF/Disit;

47. nas tabelas anexas (doc 02 - planilhas: Análise do Ativo Imobilizado 2004 a 2010, Ativo Imobilizado 2011 e 2012) foram identificados todos os equipamentos e setores nos quais os bens adquiridos entre 2004 e 2012 foram utilizados, demonstrando a regularidade da utilização;

Fl. 9 da Resolução n.º 3201-003.221 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 18490.720080/2013-37

48. a glosa resta totalmente indevida, se observar que a d. Fiscalização ignorou totalmente o Livro Diário (doc. 02-cd-rom), onde tais bens estão devidamente contabilizados na conta de Ativo Imobilizado;

49. se demonstra indevida a glosa efetuada pela fiscalização referente a instalações industriais, por alegar impossibilidade de vinculação à atividade da empresa, pois a expressão "instalações industriais" supostamente não se referiria à máquinas ou equipamentos da linha de produção;

50. a Requerente aponta nas planilhas anexas (doc. 02) a vinculação de todos os bens e serviços adquiridos e contabilizados na conta de ativo imobilizado, capazes de gerar crédito de depreciação para fins de PIS e COFINS.

A Requerente pede, no mérito, acolhimento da Manifestação de Inconformidade e homologação integral das PerDcomps. Requer, em preliminar, nulidade da decisão contestada. Requer, ainda, produção de prova pericial.

Em 03/12/2014, através da Resolução n.º 12.000.495 (fl. 643), esta 17ª Turma da DRJ/RJ decidiu baixar os autos em diligência determinando à Autoridade Fiscal na unidade de origem, anexar os documentos mencionados pelo contribuinte na Manifestação de Inconformidade, contidos em mídia eletrônica, e documentos citados no Despacho SEORT.

Em 19/06/2015 o processo retornou à Delegacia de Julgamento.

O julgamento em primeira instância, formalizado no Acórdão 12-77.673 - 17ª Turma da DRJ/RJO, resultou em uma decisão de improcedência da Manifestação de Inconformidade, tendo se ancorado nos seguintes fundamentos: (i) que não há nulidade na decisão da DRF Belém, uma vez que ela se encontra devidamente motivada; (ii) que o fundamento último da decisão está no Relatório de Fiscalização, do qual a ora recorrente teve ciência; (iii) que não prospera o pedido de nulidade, por cerceamento do direito de defesa, por não terem sido juntadas aos autos diversas planilhas mencionadas no Relatório de Fiscalização, uma vez que a própria empresa admite ter obtido as mencionadas planilhas mediante cópia dos autos; (iv) que nos itens 6.5 e 7.B do Parecer se encontra a justificativa para a glosa de créditos decorrentes da depreciação, o que elide a alegação de cerceamento de defesa e a nulidade requerida; (v) que para outros itens glosados da base de cálculo de créditos, verifica-se nos itens 7.C até 7.F do Parecer justificativas para o procedimento adotado pela autoridade *a quo*; (vi) que a planilha Depreciação-Glosa aponta todos os itens glosados a partir da “planilha fornecida pelo contribuinte” (item F do Parecer); (vii) que a ora recorrente não se desincumbiu de seu dever de provar que o item glosado atendia os requisitos para fazer parte da base de cálculo; (viii) que no Parecer SEORT/DRF/BELÉM, que fundamentou o Despacho Decisório, encontram-se registrados a qualificação do notificado e o número do processo administrativo e, ao longo do Parecer, estão citadas as disposições de leis e de normas administrativas que compõem a base da decisão; (ix) que o requisito essencial a ser observado por qualquer custo ou despesa para ingressar na base de cálculo dos créditos é que o bem adquirido ou o serviço contratado, a que se refere a despesa ou custo, seja utilizado como insumo na produção de bens ou na prestação de serviços; (x) que o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para as atividades da empresa, mas tão somente aqueles bens e serviços que, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, e não incorporados ao ativo imobilizado, sejam efetivamente aplicados ou consumidos na fabricação ou produção de bens destinados à venda ou utilizados na prestação de serviço; (xi) que a Solução de Consulta Cosit n.º 12, de 2007, não poderia redundar em mais hipóteses de creditamento além do que a Lei já autorizara; (xii) que os bens relativos a imobilizados, como os combustíveis para automóveis, ou

Fl. 10 da Resolução n.º 3201-003.221 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 18490.720080/2013-37

materiais de escritório e limpeza, não são considerados insumos para fins de geração de crédito das Contribuições não cumulativas, embora possam ser considerados necessários ao bom funcionamento da empresa; (xiii) que os serviços de manutenção, assistência técnica, conservação, por exemplo, são insuscetíveis de gerar crédito das Contribuições, pois não decorrem de desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação; (xiv) que as provas e as explicações apresentadas pela ora recorrente demonstram que os bens cujos créditos foram glosados, embora necessários, não são insumos; (xv) que, por exemplo, anel de vedação, serviços de construção civil, serviços de consultoria, serviços de escolta, ferramentas, serviços de limpeza industrial, material de embalagem (para transporte), material elétrico (ex. lâmpadas e luminárias) não decorrem de desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação; (xvi) que a legislação não contempla a pretensão da ora recorrente quanto às despesas de locação de mão de obra (item 63 da Manifestação de Inconformidade); (xvii) que fora da previsão do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, apenas se considerados insumos a armazenagem e o frete poderiam gerar créditos das Contribuições não cumulativas, mas o conceito não admite interpretação tão extensiva; (xviii) que as despesas com aquisição de gasolina comum, utilizada nos veículos da fábrica para transporte de materiais, de gás GLP, utilizado nas empilhadeiras, de óleo diesel, utilizado em caminhões para transporte do caulim, e de lubrificantes não são consideradas insumos para fins de creditamento das Contribuições porque não são bens que sofrem alterações, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação; (xix) que combustíveis e lubrificantes geram crédito no regime de não-cumulatividade somente se empregados no processo de produção, como o atesta o inciso II do art. 3º, da Lei nº 10.833, de 2003; (xx) que, mesmo se tratando de instalações fabris, não se vislumbra que despesas referentes a serviços de construção civil possam ser objeto de geração de crédito, uma vez que a Lei nº 10.833, de 2003, quando alude a serviços no inciso II do art. 3º restringe o termo apenas àquele serviço identificado como insumo na prestação de serviços ou na fabricação de bens; (xxi) que edificações e benfeitorias são suscetíveis de gerar créditos, apenas seguindo o procedimento de depreciação e amortização, conforme previsto na lei, nunca ingressando na base de cálculo dos créditos como insumo; (xxii) que a ora recorrente não seguiu o procedimento adotado em lei, uma vez que utilizou o valor da despesa diretamente como base de cálculo do crédito; (xxiii) que é inepta a contestação relativa ao mês de competência, uma vez que “não se encontra em lugar algum da peça opinativa a parte” do Parecer onde a Fiscalização teria adotado critério divergente; (xiv) que não há uso de critérios distintos pela fiscalização, uma vez que do exame da planilha citada depreende-se haver distinção relevante entre um item glosado e outro deferido, embora com descrições objetivamente similares ou idênticas; (xxv) que a fiscalização expressamente admite como creditáveis, ao contrário do que faz crer a ora recorrente, muitas das despesas com serviços de manutenção, mas glosou aquelas que não estão diretamente ligados ou que não se consegue relacionar ao processo produtivo pela descrição genérica; (xxvi) que a alegação da ora recorrente de que a fiscalização ignorou o Livro Diário é insuficiente para afastar a glosa, uma vez que o fato de estar registrado no Diário como incorporado ao imobilizado não comprova que a máquina ou equipamento tem o uso previsto nas normas; (xxvii) que os serviços e bens destinados à manutenção e conservação das instalações industriais e redes elétricas industriais não são pertinentes à máquina ou equipamento cujo desgaste de suas partes ou peças seja ocasionado pela ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação; e (xxviii) que a Intimação datada de 08/04/2013 gera efeito preclusivo previsto no art. 93 da IN RFB nº 1.300, de 2012, não apenas para o pedido de ressarcimento, mas também para as DCOMP vinculadas;

Fl. 11 da Resolução n.º 3201-003.221 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 18490.720080/2013-37

(xxix) que as provas acostadas aos autos são aptas a forma a convicção do julgador, de tal forma que diligências ou perícias apenas procrastinariam a solução do contencioso.

Cientificada da decisão da DRJ em 29/07/2015 (Aviso de Recebimento dos Correios na e-fl. 666), a empresa interpôs Recurso Voluntário em 28/08/2015 (carimbo de postagem de Sedex na e-fl. 668), argumentando, em síntese, que: (i) o Despacho Decisório é nulo, uma vez que adotou critérios diferentes de análise dos insumos e serviços, ora deferindo ora glosando produtos idênticos ou similares; (ii) a posição da fiscalização em não adotar critérios uniformes e claros para a glosa dos itens fere o princípio da isonomia e o princípio da motivação, além de prejudicar o direito de defesa; (iii) a fiscalização recompôs a base de cálculo dos créditos das Contribuições, sem indicar qualquer infração à legislação fiscal, desconsideração da contabilidade ou inidoneidade das Nota Fiscais e das aquisições, mas apenas adotando critério divergente do adotado pela recorrente; (iv) não há norma legal que imponha a utilização do critério escolhido aleatoriamente pela fiscalização; (v) a Câmara Superior de Recursos Fiscais há muito já firmou entendimento segundo o qual o conceito de insumos para fins de apuração de crédito das Contribuições não é o mesmo aplicável para apuração de créditos de IPI, afastando a IN SRF n.º 404, de 2004, que previa a necessidade de haver o contato direto e o desgaste do bem com o produto final para caracterizar um insumo; (vi) os combustíveis (gasolina, óleo diesel e GLP) são insumos consumidos durante o processo produtivo do caulim, devendo ser reconhecidos para fins de crédito das Contribuições; (vii) as partes e peças são utilizadas em máquinas necessárias ao processo produtivo do caulim, devendo ser enquadradas como insumos; (viii) caso não tenha sido comprovada sua utilização em tais máquinas, que seja realizada diligência; (ix) os bens e serviços glosados pela fiscalização, pormenorizados no laudo técnico elaborado e nas planilhas juntadas, referem-se a insumos e serviços diretamente ligados às fases de produção do caulim, desde a extração do minério *in natura* até o depósito do produto acabado no porto da recorrente, onde são embalados e preparados para exportação; (x) é evidente que serviços como conserto de cilindro hidráulico, manutenção e montagem eletromecânica, mecânica industrial, rebobinamento de motores e usinagem de peças, entre outros, por exclusão lógica de não serem da área administrativa, são da área de produção; (xi) possui como única atividade empresarial a extração e processamento de caulim e, em sua planta, o que não é área administrativa é área de produção; (xii) pela especificação dos serviços é latente que motores, máquinas, equipamentos e peças industriais não pertencem aos setores administrativos, devendo ser revertida a glosa sobre tais itens; (xiii) o Acórdão recorrido informa que não houve contestação em relação a determinados itens, embora tenha sido demonstrada, por meio da Manifestação de Inconformidade, a aplicação das peças no processo produtivo; (xiv) os serviços de locação (de tratores, caminhões pesados, motoniveladoras, caminhão pipa e escavadeiras) foram glosados sem qualquer apontamento de motivação; (xv) juntou aos autos os contratos de locação dos equipamentos, demonstrando a regularidade do creditamento e a ilegalidade da glosa; (xvi) o Acórdão recorrido é nulo por não ter se manifestado sobre a comprovação apresentada de que os créditos pleiteados referem-se à locação de equipamentos; (xvii) a fiscalização se equivocou ao impedir o creditamento de despesas de transporte e armazenagem portuária, uma vez que elas estão relacionadas às despesas de transporte e armazenagem, seja na contratação de serviço técnico marítimo, para inspeção e certificação das condições dos porões e tanques dos navios para receber as cargas de caulim, além da contratação de mão de obra temporária especializada para carregamento e embarque dos big bags de caulim; (xviii) os serviços de construção civil, devidamente identificados na planilha anexa à Manifestação de Inconformidade, referem-se às instalações dos setores de produção e, portanto, devem ser autorizados para fins de creditamento das Contribuições; (xix) o Acórdão recorrido não pode

Fl. 12 da Resolução n.º 3201-003.221 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 18490.720080/2013-37

prevalecer, já que ele deixou de analisar os registros feitos no Livro Diário que demonstram a natureza dos itens registrados como ativo imobilizado; (xx) a mera citação no Parecer SEORT/DRF/BEL de que há bens que não compõem o ativo imobilizado, ou que não são utilizados na produção, sem qualquer identificação dos bens ou dos motivos que levaram a fiscalização a concluir por este raciocínio, não é motivo capaz e suficiente para desconstituir a escrituração fiscal; (xxi) os Livros Diários do período, que comprovam a contabilização dos itens no ativo imobilizado, acompanhado das Notas Fiscais e aquisição, são documentos hábeis para comprovar que os bens e edificações pertencem ao ativo imobilizado, devendo ser considerado no julgamento; (xxii) diante da glosa da fiscalização acerca das aquisições do ativo imobilizado de 2004 a 2006, por não terem sido apresentadas as notas fiscais, a recorrente apresentou cópia digitalizada dessas notas fiscais, anexadas à Manifestação de Inconformidade; (xxiii) aponta na planilha anexa ao Laudo Técnico a vinculação de todos os bens e serviços adquiridos e contabilizados no ativo imobilizado, capazes de gerar crédito de depreciação para fins das Contribuições; (xxiv) a planilha anexa ao Laudo Técnico (doc. 02 da Manifestação de Inconformidade) demonstra a regularidade da depreciação utilizada em relação às edificações incorporadas ao ativo imobilizado, adquiridas ou construídas para utilização na produção, que foram glosadas por não ter sido demonstrada a data de conclusão das obras; (xxv) os lançamentos cadastrados sob os CFOP 1556 e 2556 foram um equívoco da recorrente, devendo os bens ser excluídos da listagem do ativo imobilizado; (xxvi) a glosa das notas fiscais com CFOP 1949 e 2949 se deu sem observância da escrituração fiscal, pois embora as notas fiscais não tenham sido classificadas com CFOP relacionados ao ativo imobilizado, essas notas fiscais foram contabilizadas na referida conta, ao contrário do que consta no Acórdão referido; (xxvii) o Acórdão recorrido é contraditório, uma vez que em diversos itens afastou o direito da recorrente por suposta ausência de provas, ao mesmo tempo em que indeferiu o pedido de produção de prova pericial; e (xxviii) a extensão e a capilaridade das glosas efetuadas pela fiscalização exige uma análise detida de especialistas em engenharia e em contabilidade.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos formais de admissibilidade, razão pela qual dele se toma conhecimento.

Da nulidade do Despacho Decisório

A recorrente alega nulidade no Despacho Decisório, não reconhecida pelo Acórdão recorrido, em razão de adoção de “critérios diferentes de análise dos insumos e serviços, ora deferindo ora glosando produtos idênticos ou similares”.

Afirma ter identificado, com base no cruzamento dos dados das planilhas fornecidas pela fiscalização, diversos “itens glosados cujos demais itens idênticos ou similares, foram entendidos pela fiscalização como passíveis de creditamento”.

Apresenta uma planilha com 23 exemplos de itens semelhantes que teriam recebido tratamentos distintos, concluindo pela “total ausência de critérios para o reconhecimento ou não de bens considerados como insumos”, o que, segundo seu entendimento,

Fl. 13 da Resolução n.º 3201-003.221 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 18490.720080/2013-37

teria ferido o princípio da isonomia, por ter estabelecido tratamento desigual para situações idênticas ou semelhantes, o princípio da motivação, por não haver sido apresentada justificativa para isso, além de ter prejudicado o seu direito de defesa, “que terá o risco de decisões divergentes sobre matérias idênticas”.

Convém destacar que, sobre o assunto, assim se manifestou o Acórdão recorrido:

Não procede o alegado, pois do exame da planilha citada depreende-se haver distinção relevante entre um item glosado e um item deferido, embora com descrições objetivamente similares ou idênticas. Tal distinção refere-se ao uso do item. Exemplo: observe-se na planilha citada que a primeira abraçadeira, cuja despesa fora deferida (em verde), destina-se à tubulação industrial, pois na descrição aparece "ABRACADEIRA ESTRUTURAL DN. 1"TIPO "U" EM VERGALHAO GALV. A FOGO OU CADMIADO, C/PORCAS E ARRUELAS DE PRESSAO. APLIC. TUBULACAO INDUSTRIAL". A expressão "*aplic. tubulação industrial*" define o uso. Já a primeira abraçadeira indeferida, logo abaixo dos itens deferidos, encontra-se simplesmente "ABRACADEIRA PLASTICA EM NYLONREF. T50R, FAB.HELLERMANN", sem qualquer definição de aplicação ou uso. Em outros casos, quando aparece referência à aplicação, a mesma é vaga ou inconclusiva, como no caso, da primeira da lista acima dos deferidos "ABRACADEIRA DN. 6" A 7"AJUSTAVEL REFORCADA TIPO MSA,GALVANIZADA, APLIC. MANGOTESDE AGUA E POLPA,MARCA SUPRENDOU SIMILAR". O texto apresenta como a aplicação mangote, mas não se sabe se tal pertence à máquina de produção ou não, o que caberia à contribuinte que pede reconhecimento de crédito esclarecer.

Assim, não se verifica a falta de critério imputada, nem se reconhece a nulidade requerida "por adoção de critérios divergentes".

De fato, se olharmos os exemplos trazidos pela recorrente, vamos perceber que a maioria para os quais foi reconhecido o crédito das Contribuições traz em sua descrição a indicação de onde o item é utilizado, enquanto que, entre os itens glosados, a maioria não traz essa indicação.

Isso está de acordo com o que foi fundamentado pela fiscalização no tópico 7.C.b. (e-fl. 43) do Parecer SEORT/DRF/BEL nº 823, de 2013, o que afasta a alegada adoção de critérios diferentes de análise dos insumos e serviços, ou mesmo a alegada falta de motivação.

7) DESCRIÇÃO DAS IRREGULARIDADES FISCAIS CONSTATADAS

.....

C) Apuração indevida de créditos sobre insumos: partes, peças, combustíveis, compras diversas – Mercado Interno e Importação.

Em relação aos insumos, foram considerados que os seguintes itens não geram direito creditório:

.....

b) **Partes e Peças:** É de responsabilidade do contribuinte uma correta descrição das partes e peças para o correto enquadramento dentro do processo produtivo. Sendo assim, não geram direito a apuração dos créditos: as partes e peças que não foram suficientemente descritas como fazendo parte do processo produtivo, como por exemplo: kit de peças, válvulas, parafusos, adaptadores, tubos, porca, disjuntores, arruelas, cabos elétricos, anel o'ring, abraçadeira, eixo, polia, etc;

Fl. 14 da Resolução n.º 3201-003.221 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 18490.720080/2013-37

Por outro lado, eventual equívoco que possa ter ocorrido quando da glosa de um bem ou serviço, similar ou idêntico a outro que teve o direito creditório reconhecido, não caracteriza cerceamento do direito de defesa, uma vez que essa situação pode ser corrigida, se for o caso, em sede recursal.

Além disso, não se verifica no Despacho Decisório qualquer vício formal que possa ter prejudicado o exercício da ampla defesa por parte da recorrente, estando ele bem fundamentado com as razões de fato e de direito que ensejaram a decisão.

Dessa forma, não restando evidenciada ofensa ao contraditório e à ampla defesa, é de se rejeitar a arguição de nulidade do Despacho Decisório trazida pela recorrente, não se aplicando, pois, o disposto no art. 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972:

Art. 59. **São nulos:**

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Da nulidade do Acórdão recorrido

A recorrente, sem pedir a nulidade do Acórdão recorrido, insinua ter havido cerceamento de seu direito de defesa, uma vez que, tendo demonstrado por meio da Manifestação de Inconformidade a aplicação dos bens e serviços glosados no processo produtivo, a DRJ não teria analisado suas alegações e teria informado que sobre a matéria não houve contestação.

Mas não tem razão a recorrente. Apesar de a ementa do Acórdão recorrido fazer referência a matéria não impugnada e a preclusão, não encontramos qualquer indicação de que isso tenha sido abordado no voto do relator.

De outra banda, o excerto a seguir reproduzido, extraído do Acórdão recorrido, deixa muito claro que a DRJ analisou e considerou as alegações da ora recorrente sobre a matéria:

Neste sentido, os bens relativos a imobilizados (*e.g.* combustíveis para automóveis), ou a materiais de escritório e a limpeza, não são considerados insumos para o fim de gerar crédito no âmbito da não-cumulatividade do PIS/Cofins, embora possam ser considerados necessários ao bom funcionamento da empresa. Do mesmo modo, os serviços de manutenção, assistência técnica, conservação, por exemplo, são insuscetíveis de produzir créditos de PIS/Cofins, segundo as determinações legais, quando os serviços mencionados não decorrem de desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas das máquinas e equipamentos, em função da ação **diretamente exercida sobre o produto em fabricação.**

As provas e as explicações da requerente não levam a conclusão diversa, ao contrário, confirma o entendimento acima, pois, as descrições produzidas na Manifestação de Inconformidade demonstram que os bens, cujos créditos foram glosados, embora necessários, não são insumos. Cite-se, como exemplo, anel de vedação, serviços de construção civil, serviços de consultoria, serviços de escolta, ferramentas, serviços de limpeza industrial, material de embalagem (para transporte), material elétrico (ex. lâmpadas e luminárias), porque, mais uma vez, não decorrem de desgaste, dano ou

Fl. 15 da Resolução n.º 3201-003.221 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 18490.720080/2013-37

perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação **diretamente exercida sobre o produto em fabricação.**

Quanto à despesa de locação de mão de obra, listada pela Inconformada entre aqueles "produtos adquiridos e serviços contratados como insumos e glosados pela d. Fiscalização, relacionando sua participação no processo produtivo e, portanto, passível de creditamento" (vide item 63, às **fls. 561 e ss**, da Manifestação de Inconformidade), a legislação não contempla a pretensão. De fato, a Lei quando se refere a locação o faz apenas em relação à despesa de locação de prédios e equipamentos.

Não houve, portanto, o alegado cerceamento do direito de defesa.

Mais adiante no Recurso Voluntário, a recorrente afirma ter juntado aos autos os contratos de locação de tratores, caminhões pesados, motoniveladoras, caminhão pipa e escavadeiras que, segundo ela, comprovariam a regularidade do direito ao crédito das Contribuições e a ilegalidade da glosa.

Reclama que o Acórdão recorrido teria deixado de se manifestar sobre tais documentos, limitando-se a informar que "a lei quando se refere à locação o faz apenas em relação à despesa de locação de prédio e equipamentos", e que isso implica em cerceamento de defesa e, portanto, na nulidade do Acórdão recorrido.

A questão é que não localizamos nos autos qualquer contrato de locação juntado pela recorrente. E mais do que isso, a única defesa relativa a locação apresentada pela ora recorrente na Manifestação de Inconformidade diz respeito à locação de mão de obra. E foi sobre isso que o Acórdão recorrido se pronunciou:

Quanto à despesa de locação de mão de obra, listada pela Inconformada entre aqueles "produtos adquiridos e serviços contratados como insumos e glosados pela d. Fiscalização, relacionando sua participação no processo produtivo e, portanto, passível de creditamento" (vide item 63, às **fls. 561 e ss**, da Manifestação de Inconformidade), a legislação não contempla a pretensão. De fato, a Lei quando se refere a locação o faz apenas em relação à despesa de locação de prédios e equipamentos.

Retornando à regra geral que dispõe sobre o aproveitamento do crédito, verifica-se no inciso IV a previsão no art. 3º da Lei nº 10.637/02, para o PIS, e no art. 3º da Lei nº 10.833/03, para a Cofins, de utilização de despesas de locação como base de crédito da não-cumulatividade, nos seguintes termos:

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

Ora, uma vez que não pertence ao domínio do conceito de insumo adotado pelo legislador, aqui defendido, e diante do que dispõe expressamente a legislação de regência, **a glosa deste tipo de despesa da base de créditos deve ser mantida.**

Por fim, é de se observar na planilha Aluguel_Crédito (e-fls. 372 a 374) que foram reconhecidos pela fiscalização os créditos relativos aos aluguéis de máquinas e equipamentos reclamados pela recorrente.

Fl. 16 da Resolução n.º 3201-003.221 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 18490.720080/2013-37

Dessarte, resta claro que não houve o alegado cerceamento do direito de defesa da recorrente, não havendo razões para se falar em nulidade do Acórdão recorrido.

Dos limites da lide

O ponto de partida para identificarmos o que se encontra em discussão no presente processo é o Parecer SEORT/DRF/BEL n.º 823, de 2013 (e-fls. 32 a 50), onde a fiscalização descreve, no tópico 7, as irregularidades fiscais constatadas.

Nesse sentido, reproduzimos a seguir os tópicos 7.C, 7.D, 7.E e 7.F do referido Parecer, que mostram todas as glosas promovidas pela fiscalização para o segundo trimestre de 2012:

7) DESCRIÇÃO DAS IRREGULARIDADES FISCAIS CONSTATADAS

.....

C) Apuração indevida de créditos sobre insumos: partes, peças, combustíveis, compras diversas – Mercado Interno e Importação.

Em relação aos insumos, foram considerados que os seguintes itens não geram direito creditório:

a) **Combustíveis: Gasolina, Óleo Diesel e GLP.** Os gastos com Gás Liquefeito de Petróleo (GLP) ou outros combustíveis utilizados na atividade de transporte de matéria prima, produtos intermediários ou produtos em elaboração, entre as diversas etapas do processo produtivo, não geram direito a crédito a ser descontado na sistemática não cumulativa da contribuição, por não se subsumirem ao conceito de insumos para fins do disposto no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003. Observe-se que os combustíveis, como o GLP, quando utilizados no transporte interno na planta produtiva, não são considerados insumos, eis que empregados unicamente para movimentar a matéria prima ou os produtos em elaboração, sem exercer qualquer ação de transformação sobre os mesmos. Por não ser consumido durante o processo de fabricação, não tem previsão legal para gerar possibilidade de apuração de crédito da contribuição;

b) **Partes e Peças:** É de responsabilidade do contribuinte uma correta descrição das partes e peças para o correto enquadramento dentro do processo produtivo. Sendo assim, não geram direito a apuração dos créditos: as partes e peças que não foram suficientemente descritas como fazendo parte do processo produtivo, como por exemplo: kit de peças, válvulas, parafusos, adaptadores, tubos, porca, disjuntores, arruelas, cabos elétricos, anel o'ring, abraçadeira, eixo, polia, etc;

c) **Compras diversas não relacionadas ao processo produtivo:** Alguns itens não fazem estão relacionados ao processo produtivo e por isso não geram direito a apuração de créditos, como por exemplo: c) tinta interthane, tinta interseal, marreta de 5 kg com cabo de madeira, bolsa de couro para eletricista, luminária, saco plástico, telha de alumínio trapezoidal, camisa oficial do são paulo – tamanho G, semente de couve, semente de alface, semente de cebolinha, kit jardinagem, adubo orgânico, etc.

Nesse sentido, as notas das planilhas **Insumo_MI_Glosa** e **Insumo_Importação_Glosa** em anexo foram glosadas.

D) Apuração indevida de créditos sobre serviços – Mercado Interno.

Fl. 17 da Resolução n.º 3201-003.221 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 18490.720080/2013-37

d) **Serviços de Manutenção:** alguns serviços alegados pela contribuinte, como por exemplo: d) serviços de confecção, serviço de usinagem, serviço de manutenção industrial, serviço de manutenção de máquina e equipamentos, etc. Nada há na comprovação fornecida pelo contribuinte que ateste que estes serviços tenham sido aplicados em máquinas e equipamentos diretamente inseridos na cadeia produtiva da empresa. Os serviços de manutenção dos bens diretamente utilizados na produção geram direito a créditos, sendo assim, os que não estão diretamente ligados ou que não se consegue relacionar ao processo produtivo pela descrição genérica não geram direito a créditos.

e) **Serviços Relacionados a Armazenagem ou Atividade Portuária:** Embora exista um campo específico na DACON para as despesas de armazenagem e frete na operação de venda, o contribuinte colocou na descrição de serviços como insumo, mesmo com essa incorreção foi analisado o direito creditório. Segundo o Art. 8º,II,e da Instrução Normativa SRF nº 404/2004, dão direito a crédito as despesas de armazenagem de mercadoria na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor. No entanto, é princípio do Direito Tributário que as normas tendentes a excluir ou reduzir o crédito tributário sejam objeto de interpretação restritiva. Sendo assim, onde a legislação prevê crédito sobre despesas de “armazenagem de mercadoria (...) na operação de venda (...), quando o ônus for suportado pelo vendedor”, não é lícito estender o conceito de armazenagem para abarcar outras despesas, como: serviço de logística portuária, serviço técnico marítimo, etc. Portanto estas despesas estão fora do conceito de “fretes e despesas de armazenagem” pagas a pessoas jurídicas, sendo, portanto, glosadas.

f) **Demais Serviços não Relacionados a Atividade Produtiva ou não adequadamente descritos:** foram glosados os demais serviços não relacionados a atividade produtiva, como por exemplo: f) serviço de lavagem de placas, serviço de medição de areia, serviço de intermediação de contrato, etc.

Nesse sentido, as notas da planilha **Serviços_Glosa** em anexo foram glosadas.

E) Apuração indevida de créditos sobre serviços – Mercado Externo.

O contribuinte não apresentou elementos que comprovassem tais créditos, sendo assim, os mesmos foram totalmente glosados.

F) Apuração indevida dos créditos de Ativo Imobilizado – Valor de Aquisição – Ficha 10

Após análise da planilha fornecida pelo contribuinte efetuou-se a glosa de determinados bens pelos motivos abaixo listados:

1) **Bens que não compõem o ativo imobilizado:** Dispõe a Lei nº 10.833/2003 em seu Art 3º, inciso VI que apenas as 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 geram direito a crédito.

2) **Bens do ativo imobilizado, que não são utilizados para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços:** Dispõe a Lei nº 10.833/2003 em seu Art 3º, inciso VI que apenas as 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 geram direito a crédito.

3) **Bens, Partes e Peças e Serviços de Manutenção que não foram provados que pertencem ao ativo imobilizado para utilização na produção de bens**

Fl. 18 da Resolução n.º 3201-003.221 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 18490.720080/2013-37

destinados a venda ou na prestação de serviços: após a análise dos bens informados em planilha alguns itens foram glosados por não restar comprovado que pertencem ao ativo imobilizado e que são utilizados na produção de bens destinados à venda, por ausência de descrição ou por apresentarem uma descrição genérica. Em relação as partes e peças a incorporação ao valor do ativo imobilizado é aplicável não somente às partes e peças de reposição, mas também aos gastos com os serviços de manutenção, mas para isso tem que ter aumento de vida útil do bem principal superior a um ano. Sendo assim, foram glosadas as partes e peças e serviços que não estão comprovadas que aumentam a vida útil do bem em mais de um ano.

4) Serviços, materiais e partes e peças destinados à manutenção e conservação das instalações industriais e redes elétricas industriais: são bens e serviços aplicados em bens pertencentes ao ativo imobilizado. Quando o contribuinte genericamente se refere a instalações industriais, não está se referindo a máquina ou equipamento da linha de produção. Por essa razão, não cabe entender que o desgaste dos materiais e partes e peças seja ocasionado pela ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação. Assim, não há a subsunção a utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviço.

Nesse sentido, as notas da planilha **Depreciação_Glosa** em anexo foram glosadas.

A recorrente, por sua vez, diante da decisão de piso que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, chega a essa fase recursal se defendendo das glosas sobre os bens e serviços adquiridos pela recorrente, bem como das glosas sobre a depreciação de bens do ativo imobilizado, o que abrange, basicamente, todas as glosas promovidas pela fiscalização.

Não obstante, de forma inadvertida, a recorrente vai além e apresenta outras razões recursais que não fazem parte desta lide, uma vez que se referem a glosas não promovidas pela fiscalização para o período aqui discutido (segundo trimestre de 2012). São elas:

- 1. Divergência entre DACON x Planilhas de Aquisições** – A recorrente afirma que o relatório de fiscalização que fundamentou o Despacho Decisório indica que, em alguns casos, foi considerada “como a data para solicitar o crédito a data da emissão da nota fiscal e em outros casos a data da movimentação”, e que a fiscalização teria promovido a uniformização do período utilizando como critério a data de movimentação. Ocorre que o Parecer SEORT/DRF/BEL nº 823, de 2013, não faz qualquer referência a essa divergência apontada pela recorrente, fato esse que já havia sido assinalado no Acórdão recorrido;
- 2. Locação de equipamentos** – Conforme visto no tópico anterior, a recorrente afirma ter juntado aos autos os contratos de locação de equipamentos que, segundo ela, comprovariam a regularidade do direito ao crédito, e reclama que o Acórdão recorrido teria deixado de se manifestar sobre tais documentos. Mas se engana a recorrente, a um porque os contratos não foram juntados ao processo, a dois porque essa matéria não foi objeto de defesa em sede de manifestação de inconformidade e a três porque a própria fiscalização reconheceu esses créditos, conforme pode ser visto na planilha Aluguel_Crédito de e-fls. 372 a 374;

Fl. 19 da Resolução n.º 3201-003.221 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 18490.720080/2013-37

3. **Taxa de depreciação para edificações antes da Lei nº 11.488/2007 e para bens em construção** – A recorrente reclama que a fiscalização teria reconhecido que há edificações incorporadas ao ativo imobilizado, mas que teria glosado os créditos por não ter sido demonstrada a data de conclusão das obras. O fato, porém, é que o Parecer SEORT/DRF/BEL nº 823, de 2013, não faz qualquer referência a glosas pela motivação aqui combatida;
4. **Notas fiscais com CFOP supostamente inválidos** – Mais um equívoco da recorrente, uma vez que não houve qualquer glosa promovida no período em razão de utilização de CFOP que não corresponde a entradas no ativo imobilizado.

Diante disso, a lide remanesce para todas as glosas promovidas pela fiscalização, que podem ser assim resumidas:

1. Bens adquiridos no mercado interno e externo que, segundo a fiscalização, não podem ser considerados insumos:
 - a. Combustíveis - gasolina, óleo diesel e GLP;
 - b. Partes e peças que não foram suficientemente descritas como fazendo parte do processo produtivo; e
 - c. Compras diversas não relacionadas ao processo produtivo.

Essas glosas são apresentadas nas planilhas Insumo_MI_Glosa (e-fls. 119 a 340) e Insumo_Importação_Glosa (e-fls. 342 a 343).

2. Serviços adquiridos no mercado interno que, segundo a fiscalização, não podem ser considerados insumos:
 - a. Serviços de manutenção que não foi comprovado que tenham sido aplicados em máquinas e equipamentos diretamente inseridos na cadeia produtiva;
 - b. Serviços relacionados a armazenagem ou atividade portuária; e
 - c. Demais serviços não relacionados à atividade produtiva.

Essas glosas são apresentadas na planilha Serviços_Glosa (e-fls. 350 a 369).

3. Serviços adquiridos no mercado externo para os quais não foram apresentados elementos que comprovassem os créditos. Esses créditos foram totalmente glosados.
4. Créditos de ativo imobilizado:
 - a. Bens que não compõem o ativo imobilizado;

Fl. 20 da Resolução n.º 3201-003.221 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 18490.720080/2013-37

- b. Bens do ativo imobilizado que não são utilizados na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços;
- c. Bens, partes e peças e serviços de manutenção para os quais não foi provado que pertencem ao ativo imobilizado para utilização de bens destinados a venda ou na prestação de serviços; e
- d. Serviços, materiais e partes e peças destinados à manutenção e conservação das instalações industriais e redes elétricas industriais.

Essas glosas são apresentadas na planilha Depreciação_Glosa (e-fls. 382 a 464).

Do encaminhamento

Conforme se percebe do tópico anterior, a maior parte das glosas promovidas pela fiscalização, mesmo aquelas relativas à apuração indevida de créditos do ativo imobilizado, foi baseada no entendimento de que a lei “criou uma delimitação estrita, vinculando a caracterização do insumo à sua aplicação direta no processo produtivo (conceito jurídico de insumos)”.

Ocorre que esse conceito de insumo utilizado pela fiscalização e pela DRJ foi superado com a decisão proferida pelo STJ, em sede de recurso repetitivo, no REsp 1.221.170/PR, pela orientação veiculada na Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACETVPGFN-MF sobre o julgamento do REsp n.º 1.221.170/PR e pelo Parecer Normativo Cosit n.º 5, de 2018, de tal forma que, hoje, o conceito de insumo deve ser aferido a partir do critério da essencialidade e relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

O problema é que não é possível, a partir dos documentos juntados aos autos e das razões recursais apresentadas pela recorrente, afirmar, em relação a cada um dos bens/serviços listados nas planilhas Insumo_MI_Glosa, Insumo_Importação_Glosa, Serviços_Glosa e Depreciação_Glosa, com a certeza que o julgamento da matéria requer, se ele é essencial ou relevante ao processo produtivo, ou mesmo se ele não é.

Dessa forma, entendo que o processo ainda não se encontra apto a ser julgado por este Colegiado, razão pela qual proponho a conversão do feito em diligência, assim como foi proposto pelo i. Conselheiro Laércio Cruz Uliana Junior, em 22/09/2020, nos Processos 10280.901362/2012-16, 10280.903526/2012-40, 10280.903528/2012-39, 10280.900182/2013-06, 10280.900184/2013-97, 10280.900546/2013-40, 10280.900543/2013-14, 10280.901808/2013-93, 10280.901809/2013-38, 18490.720078/2013-68, 10280.901363/2012-61, 10280.901369/2012-38, 10280.901368/2012-93, 10280.903525/2012-03, 10280.903527/2012-94, 10280.900179/2013-84, 10280.900180/2013-17, 10280.900181/2013-53, 10280.900183/2013-42, 10280.900186/2013-86, 10280.900185/2013-31, 10280.900544/2013-51, 10280.900548/2013-39, 10280.901805/2013-50, 10280.901806/2013-02, 10280.901807/2013-49, 10280.901810/2013-62, 10280.901812/2013-51, 10280.901811/2013-15 e 18490.720079/2013-11, que tratam, em relação à mesma empresa ora recorrente, de matéria similar, para não dizer idêntica, à aqui discutida, para que a unidade da RFB de origem:

Fl. 21 da Resolução n.º 3201-003.221 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 18490.720080/2013-37

a) faça uma reanálise das glosas listadas nas planilhas Insumo_MI_Glosa (e-fls. 119 a 340), Insumo_Importação_Glosa (e-fls. 342 a 343), Serviços_Glosa (e-fls. 350 a 369) e Depreciação_Glosa (e-fls. 382 a 464), a fim de, considerando o critério da essencialidade e relevância trazido pela decisão do STJ proferida no REsp n.º 1.221.170-PR, bem como a orientação veiculada na Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACETVPGFN-MF e o Parecer Normativo Cosit n.º 5, de 2018, concluir se os bens e serviços se enquadram ou não no conceito de insumo, nos termos do inciso II do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003, bem como se as glosas devem remanescer ou se devem ser revertidas;

b) observe os documentos juntados aos autos e, se for o caso, intime a recorrente a apresentar documentos e informações necessários à formação de convicção;

c) elabore relatório conclusivo quanto à extensão do direito creditório reconhecido, cientificando a recorrente acerca dos resultados apurados e lhe oportunizando o prazo de 30 dias para manifestação, após o qual o deverá retornar a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais para prosseguimento do julgamento.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles