



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13502.900721/2011-73  
**Recurso** Voluntário  
**Resolução nº** **3201-002.546 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 28 de janeiro de 2020  
**Assunto** DILIGÊNCIA  
**Recorrente** CIBRAFÉRTIL COMPANHIA BRASILEIRA DE FERTILIZANTES  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, a fim de que a autoridade preparadora intime a Recorrente para que:

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, a fim de que a autoridade preparadora intime a Recorrente para que: i) demonstre, se necessário através de Laudo Técnico (não sendo suficiente o já apresentado nos autos), em que atividades os serviços glosados pela fiscalização foram aplicados e a apresentá-los, devidamente segregados, a fim de permitir a sua análise individualizada quanto à possibilidade de creditamento à luz do conceito de insumos definido pelo STJ (Serviços utilizados como insumos); ii) demonstre que os contratos de locação por ela firmados referem-se às máquinas que realizam o transporte de matérias-primas entre as suas unidades produtivas ou mesmo dentro delas (Aluguéis de máquinas e equipamentos); iii) indique, de forma segregada e documentalmente comprovada, a que tipo de serviço corresponde as despesas conjuntamente contabilizadas sob os títulos "Serviços de Terminal Logístico", "Serviço de Descarga", "Serviço Portuário", "Serviço Operador Portuário", "Serviço de Armazenamento" e "SRV Transp Rod Fabrica -Porto c/ Cred", ou outras que foram, no item, glosadas pela fiscalização e se, de fato, correspondem a gastos realizados no desembaraço de matéria-prima por ela importada, para futuro emprego no seu processo produtivo (Despesas aduaneiras); iv) informe se as peças e partes que foram adquiridas (para os projetos por ela criados) compuseram máquinas ou equipamentos cuja imobilização, após a finalização do processo de montagem, somente se deu a partir de setembro de 2007 ou se a sua utilização nas atividades da empresa se deu antes do registro contábil? (Bens do ativo imobilizado); v) identifique, devidamente segregadas, em que atividades foram aplicadas as peças e partes que compuseram os projetos CBF 08.003 (Parada Geral Manutenção -Utilidades) e CBF 07.006 (Parada Geral Manutenção - Utilidades), bem como aquelas que não foram aplicadas exclusivamente no tratamento e manutenção das estações de água (Bens do ativo imobilizado); vi) demonstre, se necessário através de Laudo Técnico (se não suficiente o já apresentado nos autos), a imprescindibilidade ou importância do tratamento de água nas atividades por ela desenvolvidas (Bens do ativo imobilizado); vii) identifique em que atividades foram aplicadas as peças de reposição e manutenção que não foram destinados aos centros de custos diretamente vinculados ao processo produtivo da Recorrente (Peças de reposição e manutenção). A diligência deverá compreender todos os períodos de apuração a que se referem os processos nº 13502.900916/2011-13, 13502.900722/2011-18, 13502.900907/2011-22, 13502.900910/2011-46, 13502.900725/2011-51, 13502.900723/2011-62, 13502.900917/2011-68 e 13502.900915/2011-79. Ao final, a autoridade preparadora deverá elaborar Relatório Fiscal

Conclusivo, para o qual deverão ser observados os termos da Nota SEI/PGFN n.º 63/2018 e do Parecer Cosit n.º 05/2018, e intimar a Recorrente a se pronunciar a respeito da diligência.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza (Presidente), Paulo Roberto Duarte Moreira, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Leonardo Correia Lima Macedo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Hécio Lafetá Reis, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões (suplente convocada) e Laercio Cruz Uliana Junior.

## **Relatório**

Trata o presente processo de pedido de ressarcimento, cumulado com a compensação de débitos próprios, de créditos da Cofins com origem no 3º trimestre de 2007.

Por bem retratar os fatos constatados nos autos, passamos a transcrever o Relatório da decisão de primeira instância administrativa:

Trata-se de Manifestação de Inconformidade contra Despacho Decisório eletrônico proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Camaçari - DRF/CCI que reconheceu parte do crédito pleiteado e homologou parcialmente a compensação declarada pela contribuinte, cujas conclusões encontram-se no Parecer DRF/CCI/SAORT n.º 033/2011 (fls. 381/417).

O direito creditório em discussão se origina de pedido de ressarcimento de crédito da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins apurado no regime não-cumulativo relativo ao 2º trimestre de 2007, no valor de R\$259.145,69, utilizado pela interessada na compensação de débitos.

A autoridade fiscal, após análise da farta documentação apresentada pela contribuinte, deferiu o direito creditório no valor de R\$156.369,25 e homologou parcialmente a compensação declarada.

Cientificada do Despacho Decisório, a interessada apresenta Manifestação de Inconformidade, sendo esses os pontos de sua irrisignação, em síntese:

1. Com o fito de ter seu pleito de ressarcimento analisado pela Receita Federal, impetrou Mandado de Segurança registrado sob o n.º 16156-09.2011.4.01.3300, cuja liminar proferida em 26/04/2011 lhe foi favorável, sendo surpreendida com o deferimento parcial do pedido por parte da DRF/Camaçari;
2. De acordo com o entendimento do Fisco, a manifestante não poderia se apropriar de créditos nas aquisições e aluguéis de alguns bens e de alguns materiais utilizados como insumos, principalmente no que se refere à soda cáustica;
3. Quanto à embalagem big bag descartável, a realidade do processo produtivo da empresa foi desconsiderada, pois a utilização de embalagens está estritamente vinculada à proteção e conservação das características fundamentais do fertilizante produzido quando do seu transporte para o comprador;

Fl. 3 da Resolução n.º 3201-002.546 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 13502.900721/2011-73

4. Em outro Parecer DRF/CCI/SAORT, o auditor admitiu o crédito sobre a aquisição de saco 81X60 16X32, sendo o equívoco no presente caso motivado pelos nomes utilizados pelos seus fornecedores, “sacos”, “big bags” e “saco valvulado”, que apresentam, na sua essência, características e objetivos idênticos, estando a única diferença no tamanho, o que se comprova pela simples análise das fotos anexadas no Anexo 04;
5. Inexiste, portanto, hipótese de embalagens utilizadas como apoio ao transporte de produtos pela interessada, caso que apenas se confirmaria se embalagens menores contendo fertilizante fossem transportadas agrupadas em embalagens maiores;
6. A comercialização de fertilizantes em embalagens de diferentes tamanhos é exigência do setor econômico em que atua a manifestante, tendo a RFB inclusive já se manifestado no sentido de reconhecer a existência de diferentes tamanhos de embalagem para fertilizantes, sem que com isso se questione o papel por ela exercido ou a própria classificação fiscal do produto;
7. O big bag é utilizado para acondicionar o seu produto final, mantendo com esse contato direto, não havendo entre o fertilizante e o big bag qualquer outra embalagem, e sua utilização não pode ser dispensada, inclusive por questões de segurança ambiental;
8. Após relacionar os centros de custo cadastrados no departamento industrial, responsável pela produção de fertilizantes, afirma ter direito aos créditos do PIS e da Cofins sobre pagamentos realizados em face de serviços utilizados e aquisição de peças de reposição e manutenção, independentemente do centro de custo em que estejam contabilizados, tendo em vista que todos eles apresentam estrita relação com o seu processo produtivo;
9. Para apurar as glosas dos créditos do PIS e da Cofins, o auditor tomou por base a segregação contábil por centros de custo, o que não encontra respaldo na legislação, pois exige-se a análise da relação intrínseca do serviço com a atividade fim da empresa, e a conseqüente caracterização do serviço como insumo;
10. Em face da complexidade e da especialidade do seu processo produtivo, não raras são as vezes em que há contratação de um prestador para a realização de serviços em mais de uma etapa do processo, e, nessas hipóteses, em que não há forma de individualização dos boletins de medição, há a utilização do centro de custo “manutenção” (4011608);
11. Como ilustração, descrevem-se os serviços relativos a algumas notas fiscais cuja apropriação de crédito foi glosada pelo auditor, restando evidenciada a coerência da contabilização do dispêndio com os serviços apontados no centro de custo 401608 – manutenção;
12. Cita Soluções de Consulta e de Divergência publicadas pela RFB, bem como julgado do CARF, que confirmam a possibilidade de apropriação de créditos do PIS e da Cofins relativos a gastos com serviços de manutenção em máquinas e equipamentos aplicados no processo produtivo;
13. A segregação contábil por centros de custo também fundamentou a glosa dos valores informados no DACON como “outras operações com direito a

crédito”, que se referem, conforme mencionado pelo próprio parecer que lastreou o Despacho Decisório, a peças de reposição e manutenção;

14. Conclui-se que, pela sua natureza, as peças foram consideradas como passíveis de apropriação dos créditos das referidas contribuições, e não se percebe questionamento sobre a existência de notas fiscais a sustentar a contabilização dos valores correspondentes;

15. O auditor optou por reconhecer o direito da interessada à apropriação de crédito sobre as peças, e outra não poderia ser sua atitude, tendo em vista a evidente essencialidade das peças de reposição e manutenção cujas despesas originaram o crédito, tendo fundamentado a glosa apenas no frágil argumento de segregação dos valores por centro de custo, o que não encontra respaldo na lei, pois exige-se que o custo seja analisado de modo individualizado, permitindo-se o julgamento de sua participação direta, ou não, no processo produtivo da empresa;

16. Quanto à locação de máquinas e equipamentos, o auditor glosou os créditos por entender que, devido à incidência do ISS em determinadas notas fiscais, não estaria caracterizado o negócio jurídico de locação, mas sim a prestação de serviço, não ensejando direito ao crédito;

17. Ao contrário do que crê o auditor, as notas fiscais decorrem efetivamente de contratos firmados cujo objeto é a locação de máquinas e equipamentos, nos quais houve a cessão de mão de obra especializada para operá-los, fato este que ensejou a incidência do ISS;

18. Da simples análise dos contratos firmados e das notas fiscais emitidas, constata-se que, mesmo nos casos em que há disponibilização pelo locador da mão de obra necessária, a interessada adquire temporariamente a posse direta do equipamento, tendo total gestão sobre ele e inclusive responsabilizando-se pelo resultado de sua utilização;

19. O operador do equipamento deve seguir as ordens da interessada, que define unilateralmente quando e como utilizá-lo, e, desta sorte, a sua existência não desnatura o contrato como sendo de locação, consoante já decidiu o STF em análise acerca da incidência do ISS;

20. Se por equívoco das locadoras houve destaque e recolhimento do ISS sobre a totalidade dos valores contidos nos documentos fiscais, o fato em nada altera a natureza jurídica da operação, muito menos o seu direito ao creditamento do PIS e da Cofins;

21. Não há motivos para a vedação à apropriação de tais créditos, pois atendeu aos dois requisitos previstos no inciso IV do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, quais sejam, que o imóvel, máquina ou equipamento locado seja utilizado na atividade da empresa e que a contraprestação pelo aluguel seja pago a pessoa jurídica;

22. Grande parte dos contratos de locação firmados refere-se a equipamentos que realizam o transporte entre as unidades produtivas da interessada, dentro do mesmo estabelecimento fabril, na forma de transporte de matéria prima dos centros de custo para o processo de acidulação, para transformação em fertilizante em pó, e transporte de fertilizante em pó para o processo de granulação, no qual ocorrerá a transformação em fertilizante em grão;

Fl. 5 da Resolução n.º 3201-002.546 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 13502.900721/2011-73

23. Da breve análise do processo produtivo da empresa, verifica-se que as máquinas e equipamentos, bem como os serviços específicos de mão de obra utilizados, são imprescindíveis para a continuidade do seu processo produtivo, enquadrando-se no conceito de insumo adotado pela RFB;

24. Ao analisar a apropriação de crédito sobre dispêndios com armazenagem e fretes, o auditor glosou valores relativos exclusivamente a serviços aduaneiros incorridos pela importação de rocha fosfática, matéria prima indispensável ao processo produtivo da empresa, considerando-os incompatíveis com o inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003;

25. Porém, equivoca-se o auditor, pois a interessada toma os serviços atrelados ao desembarço aduaneiro, essenciais e inerentes a qualquer procedimento de despacho aduaneiro, contabilizando-os como custo incorrido;

26. O auditor desconsiderou, também, a metodologia prevista em lei para tributação das operações de importação pelo PIS e pela Cofins, cuja base de cálculo é o valor aduaneiro, assim, entendido necessariamente como todos os gastos incorridos até o completo desembarço do item importado, razão pela qual essa despesa aduaneira comporá a base de cálculo das referidas contribuições, em função do artigo 7º da Lei nº 10.865, de 2004;

27. O § 1º do artigo 15 da Lei nº 10.865, de 2004, permite a apropriação de crédito do PIS e da Cofins incorridos no desembarço aduaneiro;

28. Em relação aos bens do ativo imobilizado, as exclusões feitas pelo auditor decorreram do fato de ele entender que o direito ao crédito deveria ser postergado para setembro de 2007, por ter sido o primeiro mês em que houve a efetiva imobilização das aquisições, mas o § 14 do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, em momento algum determinou que o nascimento do direito ao crédito se dá com a efetiva imobilização das aquisições, mas apenas definiu a quantidade de parcelas mensais em que o crédito do PIS e da Cofins deverá ser recuperado;

29. O direito ao crédito nasce efetivamente com a aquisição do bem, independentemente do prazo efetivo de depreciação ou amortização, não sendo razoável a interpretação dada pelo auditor ao considerar que o direito ao crédito inicia-se com a incorporação dos bens ao ativo imobilizado;

30. Também não merece prosperar o entendimento do auditor de que os valores se referem a aquisições utilizadas exclusivamente no tratamento e manutenção das estações de água, pois, conforme já esclarecido, alguns itens, em face de sua característica e aplicabilidade em qualquer unidade produtiva da manifestante, são contabilizados nos centros de custo “mãe”, cuja alocação posterior é determinada através de ordem de serviço, apresentando, como forma de exemplificativa, itens cujos créditos foram glosados e que são comprovadamente de utilização exclusiva na manutenção do seu processo produtivo;

31. Após contestar especificamente os itens glosados, a manifestante faz uma análise sobre o conceito de insumos para fins de apropriação dos créditos de PIS e de Cofins, ressaltando que todos os bens e serviços cujas aquisições foram glosadas estão inseridos em tal conceito e são de extrema importância para sua atividade empresarial;

Fl. 6 da Resolução n.º 3201-002.546 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13502.900721/2011-73

32. A tentativa de equiparação do conceito do IPI com o do PIS e da Cofins não é plausível, tratando-se de tributos de materialidade absolutamente distinta, conforme doutrina e jurisprudências do CARF e do Judiciário que transcreve;

33. O conceito de insumo aplicável ao PIS e à Cofins deve ser o mesmo aplicável ao imposto de renda, visto que, para se auferir lucro, é necessário antes se obter receita;

34. Por fim, requer a produção de todos os meios de prova, bem como, caso se entenda necessária, a realização de diligência, além de requerer a realização de perícia, indicando seu perito e formulando quesitos.

A contribuinte impetrou o Mandado de Segurança n.º 1006998-88.2017.4.01.3400 contra o Coordenador Geral de Contencioso Administrativo e Judicial – Cocaj e o Subsecretário de Tributação e Contencioso da Receita Federal do Brasil, tendo sido exarada decisão deferindo liminar “*para determinar à autoridade impetrada que proceda à distribuição, análise e decisão das Manifestações de Inconformidade (...) no prazo total de 90 (noventa) dias*”, da qual os impetrados foram cientificados em 17/07/2017.

Em 01/08/2017 o presente processo foi encaminhado a esta Turma de Julgamento

A 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade, proferindo o Acórdão DRJ/SDR n.º 15-43.537, de 28/09/2017 (fls. 544 e ss.), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

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

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.

O termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.

MATERIAL DE EMBALAGEM.

Inexistindo provas de que se trata de material de transporte utilizado apenas e tão somente para permitir ou facilitar o transporte dos produtos, e em se tratando de aquisição de material de embalagem utilizado para acondicionar o produto final, reconhece-se o crédito apurado sobre a sistemática não cumulativa da Cofins.

CRÉDITOS. ALUGUÉIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS LOCADOS DE PESSOAS JURÍDICAS.

A atividade empresarial de “locação de bens móveis” tem natureza distinta da atividade de “prestação de serviços”. Aquela é obrigação de dar; esta, obrigação

Fl. 7 da Resolução n.º 3201-002.546 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13502.900721/2011-73

de fazer. Dessa forma, gastos relativos à prestação de serviços, em que houve, inclusive, incidência do ISS, não se caracterizam como aluguel de máquinas e locação de equipamentos.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Irresignada, a contribuinte apresentou, no prazo legal, recurso voluntário de fls. 739 e ss., por meio do qual aduz, em síntese, depois de relatar os fatos e tecer comentários sobre o conceito de insumos, contesta a glosa dos seguintes itens:

a) Serviços Utilizados como Insumos (diz que, embora não vinculados diretamente ao processo produtivo, tais serviços seriam imprescindíveis na realização de sua atividade empresarial);

b) Créditos sobre Aluguéis de Máquinas e Equipamentos (diz que tais despesas, assim consideradas como aluguel de máquinas e equipamentos ou serviços utilizados como insumos, possuiriam vinculação direta ao processo de produção da Recorrente, sendo essenciais à consecução de suas atividades empresariais);

c) Créditos sobre Despesas Aduaneiras (diz que tais despesas geram créditos de PIS/Cofins);

d) Bens do Ativo Imobilizado (ao serem adquiridos, os bens já possuíam a finalidade certa de serem incorporados ao ativo imobilizado). Ao final, requer a conversão do julgamento em diligência, caso se considere faltar elementos que atestem a *essencialidade* de determinado bem ou serviço empregado em sua atividade fabril.

e) Peças de Reposição e Manutenção (a DRJ entendeu, equivocadamente, por bem manter a glosa das despesas relativas às peças de reposição e manutenção que não foram destinados aos centros de custos diretamente vinculados ao processo produtivo da Recorrente);

Por meio da petição de fls. 670 e ss., anexa Laudo Técnico Complementar referente à utilização dos insumos: (i) soda cáustica; (ii) lona agrícola colorida; (iii) mangueira conjugada oxigênio; (iv) barrilha leve; (v) lona terreiro; (vi) *big bag* descartável; (vii) saco valvulado 50x70; (viii) despesa com aluguel de máquinas e equipamentos para transporte da matéria-prima; e (ix) despesas decorrentes de serviços aduaneiros incorridos na importação da matéria-prima.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, Relator.

A Recorrente apresentou pedido de ressarcimento/compensação de crédito da Cofins não cumulativa, oriundo do 3º trimestre de 2007. A Recorrente dedica-se à atividade produção de fertilizantes.

Fl. 8 da Resolução n.º 3201-002.546 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13502.900721/2011-73

Deferido em parte pela unidade de origem e interposta manifestação de inconformidade, a DRJ julgou-a parcialmente procedente (reverteu-se a glosa apenas na aquisição do big bag descartável).

Em síntese, as glosadas efetuadas pela fiscalização e mantidas pela DRJ foram os gastos com os seguintes itens: a) serviços utilizados como insumos; b) aluguéis de máquinas e equipamentos; c) despesas aduaneiras; d) bens do ativo imobilizado e, finalmente, e) peças de reposição e manutenção.

Como se vê, embora não integralmente, a discussão envolve o conceito de insumos adotado pela legislação do PIS/COFINS não cumulativo, o qual, no entendimento do Superior Tribunal de Justiça - STJ, deve ser aferido à luz dos critérios da **essencialidade e da relevância**, considerando-se a **imprescindibilidade ou a importância** do bem ou serviço na atividade econômica realizada pelo contribuinte (Recurso Especial n.º 1.221.170/PR; decisão proferida na sistemática dos recursos repetitivos):

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE 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 reais a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI.

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



Fl. 9 da Resolução n.º 3201-002.546 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13502.900721/2011-73

**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.**

No caso em tela, a fiscalização aplicou o conceito mais restritivo ao conceito de insumos – aquele que se extrai dos atos normativos expedidos pela RFB.

Isso posto, passamos a analisar cada uma das glosas.

### Serviços utilizados como insumos

Aqui, foram consideradas, para fins de creditamento, somente as notas fiscais vinculadas aos centros de custos ACIDULAÇÃO (4011601), GRANULAÇÃO (4011602), ARMAZÉM (4011604) e ENSAQUE (4011611).

Impugnada as demais glosas, a DRJ entendeu que “caberia à interessada segregar de forma clara e precisa onde são utilizados tais serviços. Não basta apresentar o referido demonstrativo, onde um mesmo fornecedor, Rebrás Recursos Humanos Ltda., código 6001361, por exemplo, aparece em inúmeras linhas executando ‘prestação de serviço de manutenção de equipamentos – área Granulação/Acidulação’. O mesmo se repete em relação a inúmeros outros fornecedores de serviços”. Daí concluiu que, sendo ônus da Recorrente a comprovação do seu direito, não haveria como afastar a glosa.

A Recorrente afirma, contudo, que a glosa dos serviços não considerados deve ser afastada, porquanto, “embora não vinculados diretamente ao processo produtivo, tais serviços são imprescindíveis na realização da atividade empresarial da Recorrente”. Na manifestação de inconformidade, trouxe, inclusive, tabela na qual está informada a realização do serviço de manutenção de equipamentos, o qual, a depender do equipamento em que aplicado, enseja, como se sabe, o creditamento do PIS/Cofins, conforme previsto na prevista na Solução de Divergência Cosit n.º 7, de 23/08/2016.

Nome do Fornecedor	Nº da NF	Valor Total da NF	Centro de Custo de contabilização da despesa	Descrição do serviço na NF	Descrição do serviço pelo Departamento de Engenharia da Cibraferiti	
HR INSPECOES TECNICAS E REPRESENTAC	358-A	61.400,15	4011608	MANUTENÇÃO	PRESTAÇÃO DE SERV DE MANUTENÇÃO/HR	Prestação de serviço de manutenção de equipamentos utilizados nas áreas de Granulação e Acidulação
HR INSPECOES TECNICAS E REPRESENTAC	370-A	39.911,86	4011608	MANUTENÇÃO	SERV DE MANUTENÇÃO/HR	Prestação de serviço de manutenção de equipamentos utilizados nas áreas de Granulação e Acidulação
TEMAN ENGENHARIA E MANUTENÇÃO LTDA	1082-A	28.748,90	4011608	MANUTENÇÃO	SERVIÇO DE MONTAGEM	Serviço de montagem de equipamentos aplicado nas áreas de Granulação e Acidulação
HR INSPECOES TECNICAS E REPRESENTAC	398-A	87.075,49	4011608	MANUTENÇÃO	SERVIÇO DE MANUTENÇÃO/HR-INSPEÇÕES	Prestação de serviço de manutenção de equipamentos utilizados nas áreas de Granulação e Acidulação
GDQ USINAGEM E MANUTENCAO LTDA	4322-A	38.684,00	4011608	MANUTENÇÃO	SERVIÇO DE USINAGEM	Serviço de usinagem de peças de equipamento das áreas de Granulação e Acidulação

### Aluguéis de máquinas e equipamentos

No Parecer DRF/CCI/SAORT foram glosadas as despesas relativas às notas fiscais em que houve a incidência de ISS, sob o argumento de que o referido imposto incide sobre prestação de serviços, e não sobre a locação de móveis e imóveis. Ademais, o auditor consignou que tais gastos referem-se a serviços não relacionados ao processo produtivo da interessada.

Fl. 10 da Resolução n.º 3201-002.546 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13502.900721/2011-73

Por entender não se enquadrar no conceito de insumos, a DRJ manteve a glosa dos serviços de operação de guindaste, serviços identificados como “prestados em hora adicional de máquinas em sua unidade industrial” e como “locação avulsa”. Disse, também, que a locação de bens imóveis ou móveis não constitui uma prestação de serviços.

Diz a Recorrente, por seu turno, que os contratos de locação firmados referem-se a máquinas que realizam o transporte de diversas matérias-primas entre as unidades produtivas da Recorrente, tal como o (i) transporte de matéria-prima dos centros de custo para o processo de acidulação, para transformação em Fertilizante em Pó; bem como (ii) o transporte do Fertilizante em Pó para o processo de granulação, para transformação em Fertilizante em Grão.

Se assim for, a 3ª CSRF tem entendido pela possibilidade de concessão do crédito, a exemplo do que restou consignado no Acórdão n.º 9303-009.737, de 11/11/2019. E a própria lei permite o creditamento em relação às despesas de alugueis de máquinas e equipamentos, tal como previsto no inciso IV do artigo 3º das leis 10.637/02 e 10.833/03, desde que utilizados na atividade desenvolvida pela empresa.

### **Despesas aduaneiras**

Com relação a esta glosa, a Recorrente informou que decorrem de despesas efetuadas a título de “Serviços de Terminal Logístico”, “Serviço de Descarga”, “Serviço Portuário”, “Serviço Operador Portuário”, “Serviço de Armazenamento” e “SRV Transp Rod Fabrica - Porto c/ Cred”. Tratar-se-ia de aluguel de máquinas e equipamentos utilizados na importação de rocha fosfática, tratando-se de crédito decorrente de despesas com prestação de serviços portuários para desembarço de matéria prima imprescindível ao seu processo produtivo.

As tais despesas aduaneiras seriam, ao que parece, gastos que se somam ao custo da matéria-prima importada, hipótese passível de creditamento, como reconhecido por algumas decisões administrativas referidas no próprio recurso voluntário.

### **Bens do ativo imobilizado**

A Recorrente criou projetos e adquire peças e serviços a serem neles utilizados. Estando os projetos concluídos, os mesmos são imobilizados na área produtiva que lhe deu origem. A fiscalização considerou possível o crédito somente a partir de setembro/2007, primeiro mês em que houve a imobilização efetiva das respectivas aquisições (O § 14 do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, deu aos contribuintes a opção de calcular os créditos do PIS e da Cofins de que trata o inciso III do §1º do mesmo artigo (depreciação e amortização) sobre o valor de aquisição da **máquina ou do equipamento**, definindo, ainda, a quantidade de parcelas mensais em que o crédito deve ser recuperado).

A fiscalização também glosou os créditos dos projetos CBF 08.003 (Parada Geral Manutenção - Utilidades) e CBF 07.006 (Parada Geral Manutenção - Utilidades), por se tratar de aquisições para a manutenção de estação de tratamento (utilidades), que considerou atividades complementares ao processo produtivo da empresa. A esse respeito, diz a Recorrente que “são compostos por partes, peças e bens que serão aplicados em qualquer unidade produtiva”, e não exclusivamente no tratamento e manutenção das estações de água, visto que alguns itens são contabilizados nos centros de custo “mãe”.

Fl. 11 da Resolução n.º 3201-002.546 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 13502.900721/2011-73

Segundo o acórdão recorrido, “Se, quanto aos itens utilizados nos projetos CBF 08.003 e CBF 07.006, a contribuinte foi incapaz de segregar corretamente aqueles utilizados em mais de um projeto de imobilização, tem-se como correto o procedimento do agente do Fisco, que, valendo-se das informações constantes do sistema informatizado da empresa, das informações por ela prestadas e dos demonstrativos por ela apresentados, considerou no cálculo dos créditos do PIS e da Cofins os inúmeros projetos de imobilização listados às folhas 295/304, glosando apenas aqueles expressamente identificados como sendo vinculados a atividades complementares ao processo produtivo da empresa”.

Há, portanto, aqui duas questões: a possibilidade de desconto dos créditos antes da efetiva imobilização das aquisições dos equipamentos e utilização das partes e peças noutras atividades, que não no tratamento e manutenção das estações de água.

Com relação à primeira questão, as peças e partes que vão sendo adquiridas irão compor uma máquina cuja imobilização, após a sua construção, somente se deu a partir de setembro de 2007? Ou a sua utilização nas atividades da empresa se deu antes do registro contábil? E, em relação à segunda, o tratamento de água é essencial ao processo produtivo? Se as partes e peças foram aplicadas em máquinas e equipamentos utilizados noutras atividades, em que atividades foram?

### **Peças de reposição e manutenção**

Segundo a Recorrente, a DRJ entendeu, equivocadamente, por bem manter a glosa das despesas relativas às peças de reposição e manutenção que não foram destinados aos centros de custos diretamente vinculados ao processo produtivo da Recorrente.

Todavia, como já antecipamos, a fiscalização aplicou o conceito mais restritivo aos insumos, no que foi seguido pela DRJ.

Nesse contexto, voto no sentido de **CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA**, a fim de que a autoridade preparadora intime a Recorrente para que:

- i) demonstre, se necessário através de Laudo Técnico (se não suficiente o já apresentado nos autos), em que atividades os serviços glosados pela fiscalização foram aplicados e a apresentá-los, devidamente segregados, a fim de permitir a sua análise individualizada quanto à possibilidade de creditamento à luz do conceito de insumos definido pelo STJ (**Serviços utilizados como insumos**);
- ii) demonstre que os contratos de locação por ela firmados referem-se às máquinas que realizam o transporte de matérias-primas entre as suas unidades produtivas ou mesmo dentro delas (**Aluguéis de máquinas e equipamentos**);
- iii) indique, de forma segregada e documentalmente comprovada, a que tipo de serviço corresponde as despesas conjuntamente contabilizadas sob os títulos “Serviços de Terminal Logístico”, “Serviço de Descarga”, “Serviço Portuário”, “Serviço Operador Portuário”, “Serviço de Armazenamento” e “SRV Transp Rod Fabrica - Porto c/ Cred”, ou outras que foram, no item, glosadas pela fiscalização e se, de fato, correspondem a gastos realizados

Fl. 12 da Resolução n.º 3201-002.546 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13502.900721/2011-73

no desembaraço de matéria-prima por ela importada, para futuro emprego no seu processo produtivo (**Despesas aduaneiras**);

- iv) informe e comprove se as peças e partes que foram adquiridas (para os projetos por ela criados) compuseram máquinas ou equipamentos cuja imobilização, após a finalização do processo de montagem, somente se deu a partir de setembro de 2007 ou se a sua utilização nas atividades da empresa se deu antes do registro contábil? (**Bens do ativo imobilizado**);
- v) identifique, devidamente segregadas, em que atividades foram aplicadas as peças e partes que compuseram os projetos CBF 08.003 (Parada Geral Manutenção - Utilidades) e CBF 07.006 (Parada Geral Manutenção - Utilidades), bem como aquelas que não foram aplicadas exclusivamente no tratamento e manutenção das estações de água (**Bens do ativo imobilizado**);
- vi) demonstre, se necessário através de Laudo Técnico (se não suficiente o já apresentado nos autos), a imprescindibilidade ou importância do tratamento de água nas atividades por ela desenvolvidas (**Bens do ativo imobilizado**);
- vii) identifique em que atividades foram aplicadas as peças de reposição e manutenção que não foram destinados aos centros de custos diretamente vinculados ao processo produtivo da Recorrente (**Peças de reposição e manutenção**).

**A diligência deverá compreender todos os períodos de apuração a que se referem os processos n.º 13502.900916/2011-13, 13502.900722/2011-18, 13502.900907/2011-22, 13502.900910/2011-46, 13502.900725/2011-51, 13502.900723/2011-62, 13502.900917/2011-68 e 13502.900915/2011-79.**

Ao término do procedimento, deve elaborar **Relatório Fiscal Conclusivo** sobre os fatos apurados na diligência, **para o qual deverão ser observados os termos da Nota SEI/PGFN n.º 63/2018 e do Parecer Cosit n.º 05/2018**, sendo-lhe oportunizado manifestar-se sobre a existência de outras informações e/ou observações que julgar pertinentes ao esclarecimento dos fatos.

Encerrada a instrução processual, a **Recorrente deverá ser intimada** para manifestar-se no prazo de 30 (trinta) dias, findo o qual, sem ou com apresentação de manifestação, devem os autos serem devolvidos a este Colegiado para continuidade do julgamento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza

Fl. 13 da Resolução n.º 3201-002.546 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 13502.900721/2011-73