



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10680.905110/2013-34
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3101-001.847 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de maio de 2024
Recorrente MINERAÇÃO SERRAS DO OESTE EIRELI
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

CONCEITO DE INSUMOS. PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 05/2018. TESTE DE SUBTRAÇÃO E PROVA. CRÉDITO PARCIALMENTE CONCEDIDO.

A partir do conceito de insumos firmado pelo STJ no RESP nº 1.221.170/PR (sob o rito dos Recursos Repetitivo), à Receita Federal consolidou o tema por meio do Parecer Normativo COSIT/RFB Nº 05/2018.

São premissas a serem observadas pelo aplicador da norma, caso a caso, a essencialidade e/ou relevância dos insumos e a atividade desempenhada pelo contribuinte (objeto societário), além das demais hipóteses legais tratadas no art. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002.

SERVIÇOS DE SONDAGEM E DE ANÁLISE LABORATORIAL. ESSENCIALIDADE DEMONSTRADA. CRÉDITO RESTABELECIDO.

Considerando a atividade desempenhada pela contribuinte, o serviço de sondagem é essencial, e que demanda especialização para a etapa de identificação da estrutura da terra, do método adequado para retirada dos metais, dentre outros. Igualmente, o serviço de análise laboratorial que se presta a identificar e quantificar os minerais. Ambos são exigidos por norma legal, de acordo com o Decreto-Lei nº 227/67.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para restabelecer os créditos relacionados aos serviços de sondagem e análise laboratorial.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sabrina Coutinho Barbosa - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Joao Jose Schini Norbiato (suplente convocado(a)), Sabrina Coutinho Barbosa, Laura Baptista Borges, Marcos Roberto da Silva (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente(s) o conselheiro(a) Renan Gomes Rego, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Joao Jose Schini Norbiato.

Relatório

Por bem retratar as peculiaridades do caso, reproduz-se o relatório preparado pelo Juízo *a quo* no acórdão recorrido:

Trata-se de manifestação de inconformidade apresentada contra Despacho Decisório que deferiu parcialmente pedido de ressarcimento de créditos da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) não cumulativa relativa ao 1º trimestre de 2009, formalizado por meio do PER nº 22374.88197.011012.1.5.09-9120. O Termo de Verificação Fiscal e a Manifestação de Inconformidade estão abaixo sintetizados.

I – TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL

De acordo com o contrato social, a empresa tem por objetivo o aproveitamento de recursos minerais, a exploração, pesquisa, lavra, beneficiamento, industrialização e comercialização, importação e exportação, bem como a prestação de serviços de geologia, topografia, manutenção, análises técnicas, consultoria, gerenciamento e administração de minas e jazidas (especialmente zinco, cobre e chumbo), minerais industriais, dentre outros e seus subprodutos, sem a manutenção, temporária ou definitiva, de estoque dos produtos extraídos no local de sua sede, podendo desenvolver estas atividades econômicas, inclusive mediante participação societária ou através de consórcios.

A auditoria fiscal foi executada por meio dos arquivos digitais apresentados pela empresa.

1. Do Direito ao Crédito

As possibilidades de utilização de crédito da não cumulatividade foram instituídas pelas Leis nº 10.637, de 2002 (PIS) e 10.833, de 2003 (Cofins) e suas respectivas alterações. A legislação de regência não assegura o direito de apurar crédito sobre todo e qualquer custo, despesa e encargo, ainda que necessário à atividade da pessoa jurídica.

2. Das Glosas de Créditos

Em atendimento ao Termo de Início de Procedimento Fiscal, a empresa apresentou a descrição do processo produtivo e planilhas analíticas dos valores que compuseram cada linha do Dacon – Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais - em meio digital.

Como em muitos casos a descrição do bem e dos serviços na planilha do contribuinte não foram suficientes para saber se aquele item daria direito a crédito, como no caso de fretes e de bens cuja descrição 1 e 2 é compra de materiais para manutenção e oficina, dentre outros, foi solicitado à empresa que detalhasse a composição dos créditos mensais apurados conforme o regime da não cumulatividade.

A empresa apresentou a mesma planilha anterior, acrescentando, para alguns fretes, o bem transportado e se esse bem exerce ação direta no processo produtivo da empresa.

A seguir apontamos as glosas de créditos e as razões pelas quais foram realizadas, com base na legislação.

2.1 Créditos Relativos a Bens e Serviços Utilizados como Insumos – Planilha de Glosa de Créditos (crédito = Não e Fundamentação = 1)

Na realização dos procedimentos de análise e conferência das planilhas elaboradas pela empresa, em confronto com as informações sobre a ação direta desses bens e serviços sobre o produto fabricado por ela fabricado, verificamos que vários deles não exerceram, de fato, ação direta sobre o bem fabricado pela empresa e destinado à venda.

A condição imposta para o aproveitamento dos créditos do PIS e da Cofins é que os bens (matérias primas e produtos intermediários) integrem o produto final ou efetivamente sofram alterações, tais como desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

Verificamos que a empresa solicita créditos até da compra de garfos, sabonete, flores, cadeiras, mesas, despesas reembolsáveis, locação de banheiro químico, lâmpadas, dentre outros.

Portanto, foram glosados os bens e serviços listados no Anexo I – planilha de glosa de créditos.

2.1.1 Estéril

É constituído de materiais gerados para acessar o veio aurífero e descartados por não possuírem valor econômico. Não se caracteriza, portanto, como matéria prima ou produto intermediário, não sofrendo alteração por desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas em função da ação diretamente exercida sobre o minério. Em síntese, o estéril não é insumo no processo de beneficiamento do minério de ouro e tampouco destina-se à venda. Dessa forma, não foram considerados créditos sobre os bens e serviços utilizados para sua retirada, remoção e deposição, incluindo óleo e combustíveis utilizados.

2.1.2 Rejeito

É composto de resíduos sólidos e água, constituindo uma polpa, proveniente do processo final de beneficiamento do minério para extração do ouro. Essa polpa é tratada por meio de adições de agentes químicos, para só então ser enviada à barragem. A barragem tem por finalidade a deposição dos resíduos sólidos contidos na polpa, bem como a captação de água e o tratamento dos efluentes. Portanto, considerando que a água é insumo no processo de mineração do ouro e que a polpa escoa para a barragem para posterior reaproveitamento da água nela contida, entendemos que os bens e serviços envolvidos nesta etapa geram créditos.

2.1.3 Serviços de Manutenção e Conservação da Planta e das Instalações Industriais

Não são insumos, face ao conceito legal. Tais serviços, para serem considerados insumos, deveriam ser aplicados no processo produtivo.

2.1.4 Sondagem

Foram glosados todos os créditos referentes à sondagem, tendo em vista que é um processo anterior ao processo produtivo. É um serviço de prospecção, ainda que necessário às atividades da empresa, porém não são serviços aplicados ou consumidos diretamente na produção do bem.

2.1.5 Fretes

De acordo com a legislação, estes integram o custo de aquisição dos bens e das mercadorias. Esse entendimento guarda consonância com a legislação do IRPJ (RIR/99, art. 289 e 290) e com os atos administrativos editados pela RFB.

O custo do transporte (frete), pago a pessoa jurídica, de insumos adquiridos para produção ou fabricação de bens destinados à venda, pode gerar crédito na sistemática não-cumulativa das contribuições. Portanto, foram glosados aqueles créditos que não se enquadravam neste conceito e também daqueles em que a documentação apresentada pelo sujeito passivo não identificava o bem transportado. Mister registrar que ele também não alcança o valor do frete contratado para a realização de transferências de mercadorias entre os estabelecimentos da empresa, já que tais custos não integram a operação de venda.

2.1.6 Combustíveis e Lubrificantes

Foram glosados os créditos sobre combustíveis e lubrificantes adquiridos para veículos que não integram o processo produtivo, tais como caminhões, guindastes de uso geral, tratores e motoniveladoras para manutenção de acessos à mina e frente de lavra, assim como aqueles utilizados para transporte de pessoas.

No Termo de Início de Procedimento Fiscal, foi solicitado à empresa no item 4.2: "Apresentar demonstrativo detalhado de apropriação dos gastos efetuados com combustíveis (óleo diesel) por cada operação e/ou serviço desenvolvido na empresa, tais como escavação de minério, escavação de estéril, escavação e carga de rejeitos, transporte de minério, transporte de estéril, transporte de rejeitos, transporte bullion, desmatamento/destocamento, etc. no período. Relacionar, também a data, nota fiscal, fornecedor, valor, serviço executado, etc".

A empresa apresentou uma planilha onde coloca em percentuais os valores de combustíveis aplicados por setores. Assim, foi desconsiderada a planilha de combustíveis apresentada, tendo em vista que as planilhas identificadas como "Planilha Empresa 1" e "Planilha Empresa 2", já constam os créditos relativos aos valores de combustíveis e óleo diesel. Ademais, não existe previsão legal para apropriação de créditos com base em rateio calculado sobre aquisição dos bens e serviços utilizados pela empresa.

Observamos que foi considerado o crédito sobre o óleo diesel nos casos em que a descrição constante da planilha apresentada pelo contribuinte discriminava o equipamento, permitindo a esta fiscalização identificar se o mesmo fazia parte do processo produtivo da empresa.

2.1.7 Partes de Peças de Reposição de Veículos

Quando usados na manutenção da mina têm relação apenas indireta com o produto em fabricação, sendo assim impossível admitir-se o crédito, já que não se enquadram como insumos.

2.1.8 Serviços de Análises Laboratoriais, Material para Análises Laboratoriais, Serviço de Inspeção e Gestão de Qualidade

Em que pese poderem ser necessários ou até essenciais para o desempenho da atividade da MSOL, não podem ser considerados como aplicados ou consumidos

diretamente na produção do minério e do concentrado de ouro. Não é admissível, portanto, a apuração de créditos relativamente a esses dispêndios.

2.1.9 Materiais Relacionados como de Oficinas

Eletrodos, arames de solda, oxigênio, dióxido de carbono e materiais de solda não permitem créditos na condição de insumos na produção de concentrado de ouro, pois apesar desses elementos sofrerem alterações e estas alterações serem oriundas da manutenção, esses itens não se desgastam em função de ação exercida no produto em fabricação.

2.1.10 Outros

Além dos anteriores, a empresa apresentou na relação de itens usados para apuração de créditos outros que não são admitidos pela legislação. São eles: Serviços de contratação de mão de obra, serviço de transporte de pessoal, desmobilização de equipamentos, despesas reembolsáveis, locação de mão de obra; pesquisa geológica, pesquisa mineral, serviço de dedetização, serviço de elaboração de projeto, serviço de mapeamento geológico, serviços cooperativos, serviços de sondagem, dentre outros.

2.2 Créditos Relativos a Bens e Serviços que Deveriam ser Ativados Planilha de Glosa de Créditos (crédito – Não e Fundamentação – 2)

Foram glosados os créditos relativos a bens e serviços que deveriam ser ativados, tais como peças e reparos, de equipamentos e máquinas utilizadas diretamente no processo produtivo da empresa.

O inciso III, § 1º do art 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, com nova redação dada pela Lei 11.196/2005, disciplinou a permissão do desconto de crédito de aquisições para o ativo permanente:

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

.....

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

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (redação dada pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008)

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

.....”

O RIR/99 determina que deverão ser imobilizados bens cuja vida útil ultrapasse um ano:

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

.....

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

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

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

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

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

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

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

.....”

O aproveitamento dos créditos incide sobre os encargos de depreciação incorridos no mês e não sobre o valor de aquisição.

Para as peças e reparos de máquinas e equipamentos, quando estas aumentarem a vida útil do bem em mais de um ano, poderão ser utilizados créditos, com base na depreciação do novo valor do bem.

Para aqueles bens e serviços a princípio ativáveis, mas cujos valores são menores que o valor mínimo de R\$ 326,51 (trezentos e vinte e seis reais e cinquenta e um centavos), conforme dispositivo legal acima, o crédito solicitado pela empresa foi mantido.

2.3 Créditos Relativos a Locação de Veículos – Planilha de Glosa de Créditos (crédito = Não e Fundamentação = 3)

Foram glosados os valores de locação de veículos (caminhões de qualquer natureza, tratores, container, veículos leves, caçambas) pois, conforme o inciso IV do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, o que gera crédito de PIS e Cofins para o regime não cumulativo é a locação de máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa. As máquina e equipamentos classificam-se nos capítulos 84 e 85 da TIPI e, assim, não se confundem com os veículos, que se classificam nos capítulos 86 e 87 da tabela TIPI.

Portanto, os aluguéis de veículos não geram direito a crédito, por falta de previsão legal, já que não podem ser considerados como máquinas e equipamentos.

2.4 Créditos Relativos a Manutenção da Planta e da Edificações – Planilhas de Glosa de Créditos (crédito = Não e Fundamentação = 4)

O artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, com nova redação dada pela Lei 11.196/2005, disciplinou a permissão do desconto de crédito de manutenção e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros:

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

.....

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

.....”

Os serviços de conservação da planta e também das instalações industriais não podem ser considerados como insumos, são bens pertencentes ao ativo imobilizado. Portanto, os valores aplicados na manutenção e benfeitorias dos prédios da planta e das edificações não poderão gerar crédito de PIS e Cofins no regime não cumulativo. Deverão ser ativados para fins de utilização dos mesmos com base na depreciação quando eles representarem um aumento de vida útil do bem superior a um ano.

Quando os valores são menores que o valor mínimo considerado, R\$ 326,51 (trezentos e vinte e seis reais e cinquenta e um centavos), o crédito solicitado pela empresa foi mantido.

2.5 Créditos Relativos a Produtos Não Identificados – Planilha de Glosa de Créditos (crédito = Não e Fundamentação = 5)

Foram glosados os créditos referentes a locação de equipamentos, fretes, materiais aplicados, serviços de revisão de equipamento e transportes quando não foi possível identificar quais foram os equipamentos locados, os bens que ensejaram os pagamentos dos fretes, os materiais aplicados, em quais equipamentos foram efetuadas as revisões e também qual bem foi transportado.

Sendo assim, não foi possível apurar se tais bens e serviços foram utilizados como insumo, se ocasionaram desgastes dos bens pela ação diretamente exercida sobre o bem em elaboração, requisito estabelecido pela legislação para que seja admitido o crédito como insumo.

2.6 Créditos Relativos à Depreciação – Linhas 9 e 10 do Dacon

No item 6 do Termo de Início do Procedimento Fiscal, a empresa foi intimada a: "no que se refere à depreciação apresentar demonstrativo dos encargos apropriados em cada período que geraram créditos de PIS e Cofins no período sob análise. Tal demonstrativo deverá abranger o controle individual dos bens, notas fiscais, datas das aquisições, taxa de depreciação e baixas".

A empresa apresentou demonstrativo de acordo com sua contabilidade, ou seja, através dos valores contidos nas contas 1.3.2.01.0002 (Obras civis, Construções e edificações), 1.3.2.01.0003 (Instalações), 1.3.2.01.0005 (Máquinas e Equipamentos), 1.3.2.01.0006 (Ferramentas), 1.3.2.01.0007 (Móveis e Utensílios), 1.3.2.01.0009 (Veículos), 1.3.2.01.0012 (Peças e subconjuntos). Entretanto, não apresentou o controle individualizado dos bens depreciados, não sendo possível a análise dos créditos solicitados com base na depreciação.

Assim, por meio de solicitações verbais, intimação e reintimação foi solicitado à empresa: “apresentar demonstrativo dos encargos apropriados no período acima que geraram créditos de PIS e Cofins no período sob análise. Esse demonstrativo deverá abranger o controle individual dos bens, notas fiscais, datas de aquisições, taxa de depreciação, baixas, etc. O demonstrativo deverá ser mensal e referente ao período

acima, totalizados conforme Dacon e deverá conter: a data e o valor de aquisição do bem, o número da nota fiscal, a descrição do bem, e a totalização mensal. Colocar à disposição desta fiscalização os documentos de aquisição desses bens".

Em resposta à reintimação, informou que: "não foi possível a elaboração das planilhas nos moldes como solicitado pela Administração Fazendária dentro do prazo concedido. Todavia, os documentos já apresentados demonstram claramente o direito creditório da Peticionária".

Diante do acima exposto foram glosados os créditos solicitados pela empresa, conforme Dacon, linhas 9 e 10.

II – MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

Ciente do Despacho Decisório em 18/06/2014, a empresa apresentou manifestação de inconformidade em 18/07/2014, alegando, em síntese, o que se segue.

1. Suma dos Fatos

A Peticionária, sabendo ser detentora de créditos decorrentes da aquisição de insumos para o seu processo produtivo, formalizou, perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil, pedidos de Declaração de Compensação que não foram totalmente homologadas.

Entretanto, consoante restará demonstrado, os argumentos utilizados para suprimir os créditos da Peticionária não se sustentam, pois a mesma possui créditos de PIS/Cofins advindos dos gastos efetuados com a aquisição de insumos utilizados em seu processo produtivo.

2. Do Mérito

Primeiramente, deve-se destacar a interpretação equivocada por parte do Fisco da legislação tributária, ao restringir o direito ao crédito.

Sabe-se que tanto a Lei 10.637/02 quanto a Lei 10.833/03, que tratam das contribuições PIS e Cofins, respectivamente, em seus artigos 3º, expressamente permitem que do valor apurado das citadas contribuições poderão ser descontados bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção de bens, in verbis:

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

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.148/01 de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)." Grifou-se

Decerto que os incisos seguintes do mesmo artigo terceiro exemplificam alguns insumos que poderão gerar crédito quando da apuração das contribuições em comento. Logo, o rol descrito nas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 não são exaustivos, como tenta alegar a Administração Fazendária.

Entretanto, apesar da autorização legal expressa de se creditar o montante despendido com insumo para a prestação do serviço, o Fisco, inadvertidamente, vem restringindo o direito da Peticionária.

Isso porque a Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio das Instruções Normativas nº 247/02 (PIS) e 404/04 (Cofins), entende como definição de insumo a contida na legislação de IPI.

Para a definição de insumo para as contribuições em debate, deve ser considerada a legislação e normatização do Imposto de Renda. Isso porque estes tributos possuem naturezas similares — tributação da renda e tributação do faturamento.

Nesta toada, é possível rebater item por item dos insumos desqualificados como passíveis de gerar crédito de PIS e Cofins para a Peticionária.

Quanto aos itens “ Estéril” e “Serviços de Manutenção e Conservação da Planta e das instalações industriais”, a decisão proferida pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais no Processo nº 11020.001952/2006-22, Acórdão nº 3202-00.226, admite a compensação de créditos em função de despesas incorridas nas etapas de pré-produção e pós produção, bem como os serviços de manutenção. Desta feita, fica claro o direito ao crédito em relação a esses dois tópicos.

Impertinentes as glosas em relação ao item “Frete”. Apesar de entender que os Frete geram direito ao crédito, entendeu a Fiscalização que a documentação apresentada pela Manifestante não teria comprovado o bem transportado.

Todavia, a Administração Fazendária, em nenhum momento, requereu a apresentação dos fretes, ou qualquer documento fiscal, os quais comprovam o bem transportado. Limitou-se o Fisco a requerer planilhas sobre os serviços de transporte, as quais foram devidamente apresentadas.

Também alegou a Autoridade Fiscal que não haveria crédito de PIS e Cofins com relação ao valor do frete contratado para a realização de transferências de mercadorias entre os estabelecimentos da empresa. Entretanto, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já determinou:

"FRETE. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CUSTO DE PRODUÇÃO.

Gera direito a créditos do PIS e da Co fins não-cumulativos o dispêndio com o frete pago pelo adquirente à pessoa jurídica domiciliada no País, para transportar bens adquiridos para serem utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda, bem assim o transporte de bens entre os estabelecimentos industriais da pessoa jurídica, desde que estejam estes em fase de industrialização, vez que compõe o custo do bem".

(...) "Portanto, não de ser considerados os créditos oriundos de fretes sobre transferências de matérias-primas, produtos intermediários, material de embalagem e serviços realizados entre filiais ou entre parceiros integrados (criadores de aves e suínos) e as filiais do contribuinte, os quais compõe o custo de produção do produto final, nos termos do art.3º, II, das Leis IV 10.637/02, e nº 10.833/03, o que não se confunde com atividades de transporte do produto acabado entre quaisquer estabelecimentos" (Processo nº 11080.003380/2004-40, Recurso nº 253.618 Voluntário, Acórdão nº 3301-00.424 — 3º Câmara / 1ª Turma Ordinária).

Assim, impertinente a glosa de fretes para realização de transferências de mercadorias entre estabelecimentos.

No tocante aos itens “Sondagem” e “Serviços de análises laboratoriais, material para análises laboratoriais, serviço de inspeção e gestão de qualidade”, a própria Administração Fazendária admite se tratarem de despesas necessárias à atividade da Manifestante:

"É um serviço de prospecção, ainda que necessário às atividades da empresa, porém não são serviços aplicados ou consumidos diretamente na produção do bem."

"...em que pese poderem ser necessários ou até essenciais para o desempenho da atividade da MSOL, não podem ser considerados como aplicados ou consumidos diretamente na produção do minério e do concentrado de ouro".

Ora, como demonstrado acima, para fazer jus ao crédito de PIS e da Cofins, o requisito é que a despesa seja necessária para o funcionamento do fator de produção, sendo afastada a exigência fiscal de que o serviço deveria ter aplicação direta na produção do bem.

Por esse motivo, impertinentes as glosas do Fisco em relação aos serviços de Sondagem e Laboratoriais.

Foram glosados, também, os Combustíveis e Lubrificantes. Ocorre que os créditos tomados se referem aos combustíveis e lubrificantes utilizados em equipamentos dentro da mina, tais como jumbos, britadores, geradores e caminhões que fazem transporte de minério dentro da mina.

Foram apresentadas planilhas (que também foram acostadas a esta defesa), as quais comprovam a forma de utilização desses insumos. Todavia, elas foram desconsideradas e os créditos foram glosados.

Quanto ao direito ao crédito, já se manifestou a Corte Administrativa:

"Solução de Divergência Nº 37 / 2008 — Cofins

MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL

SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA Nº 37 de 09 de Outubro de 2008

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social — Cofins

EMENTA: Os combustíveis e lubrificantes utilizados ou consumidos no processo de produção de bens e serviços geram créditos do regime de apuração não cumulativa da Cofins".

Infundada também a glosa em relação ao item “Partes e Peças de Reposição de Veículos”, sob a alegação de que se trataria de itens de relação indireta com o produto de fabricação.

Como comprovado acima, será considerado insumo e, portanto, passível de creditamento, produtos necessários à produção do bem. Este é o critério para a concessão do crédito, não sua ligação direta com a produção.

O Fisco também glosou, integralmente, bens e serviços que, segundo seu entendimento, “deveriam ser ativados” e “Manutenção da Planta e das Edificações”.

Impertinente, neste ponto, a glosa integral. Se a própria Administração Fazendária considera que os bens devem ser ativados, deve ser concedido à Manifestante, então, com base nos princípios da proporcionalidade, razoabilidade e da vedação do enriquecimento sem causa, o direito ao creditamento do PIS e da COFINS

decorrente da aquisição de partes e peças destinadas a máquinas e equipamentos do Ativo Imobilizado à proporção de 1/48:

"Ementa

CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/06/2005

COFINS NÃO CUMULATIVA. DEPRECIAÇÃO. Ainda que não caiba ao fisco realizar a recomposição de lançamentos contábeis-fiscais, os quais deveriam ter sido efetuados observando-se as normas que regem a matéria, por se tratar de um cálculo menos complexo, neste caso, excepcionalmente, com fulcro nos princípios da proporcionalidade, da razoabilidade e da vedação ao enriquecimento sem causa, uma vez que fora solicitado, deve ser concedido à contribuinte o direito ao creditamento da Cofins decorrente da aquisição de partes e peças destinadas a máquinas e equipamentos do Ativo Imobilizado à proporção de 1/48, COFINS NÃO CUMULATIVA, UTILIZAÇÃO DE CRÉDITOS. Os pagamentos referentes à aquisição de serviços de terraplanagem, topografia e outros, bem assim, a locação de máquinas, equipamentos e veículos conferem direito a créditos da Cofins, porque esses serviços são aplicados', ou consumidos diretamente na produção de bens destinados à venda, em consonância com o disposto na Solução de Consulta SRRF100 Disit nº 04/07. DEPRECIAÇÃO. INSTALAÇÕES. Submetem-se à depreciação calculada à taxa anual de 10% (dez por cento) bens do ativo imobilizado com características próprias de "instalações". BENS RECEBIDOS EM DEVOLUÇÃO. COMPROVAÇÃO. Tendo sido comprovada, por meio de nota fiscal de entrada, a ocorrência de devolução de mercadoria vendida, deverá ser reconhecido o direito ao creditamento sobre esta devolução, consoante art. 3º, VIII, da Lei 10.833/03. ESTOQUE DE ABERTURA. Para efeito de cálculo dos créditos referentes ao estoque de abertura de insumos, deverão ser considerados os valores relativos a "Peças de Manutenção", vez que se enquadram como partes e peças de reposição de veículos, máquinas e equipamentos e, portanto, geram crédito de PIS e Cofins de acordo com a Solução de Divergência/COSIT 14/2007. Recurso Voluntário Provido em Parte.

Número do Processo 10630.000686/2005-99. Relator Maurício Taveira e Silva. Nº Acórdão 3301-00.661. Data da Sessão 26/08/2010"

Percebe-se, portanto, que é desproporcional e irrazoável a glosa integral de tais créditos.

Descabida a fundamentação de que determinadas despesas decorrem de produtos não identificados e, em virtude disto, os créditos seriam glosados.

Primeiramente, em razão de o Fisco sequer ter intimado a Manifestante para apresentar qualquer documento fiscal para fazer a análise do crédito. Segundo, porque a Manifestante apresentou todas as planilhas requeridas pela Administração Fazendária, nos moldes como requerido.

De toda forma, apresenta a Manifestante nova planilha descrevendo item por item, demonstrando, assim, mais uma vez, a pertinência do crédito.

Igualmente, no tocante ao item "Créditos Relativos à Depreciação" — Linhas 09 e 10 do Dacon, a Manifestante apresentou diversas planilhas no intuito de atender às intimações da Autoridade Fiscal. Entretanto, para a Fiscalização, mencionadas planilhas não estavam claras o suficiente ou criteriosas o suficiente.

Destaca-se, todavia, que as planilhas foram elaboradas de forma minuciosa e comprovam, claramente, o crédito da Manifestante.

De toda forma, acosta, via CD-ROM, a Manifestante, nova planilha, demonstrando item por item, seu direito ao crédito.

Ressalte-se, por fim, que a Autoridade Fiscal, em nenhum momento, intimou a Manifestante para apresentar os documentos fiscais — ainda que por amostragem — os quais demonstram o direito ao crédito da Manifestante.

Os documentos fiscais são os documentos hábeis para serem analisados e não o foram. A Fiscalização se limitou a intimar a Manifestante para apresentação de planilhas. A glosa da Autoridade Fiscal se deu sem analisar qualquer documento fiscal.

3. Pedido

Em face do exposto, requer a Peticionária sejam acolhidas as razões apostas nesta Manifestação de Inconformidade, a fim de que reste reformada integralmente a decisão combatida, cancelando-se a cobrança nestes autos e extinguindo-se o crédito tributário, tendo em vista o direito ao crédito a que faz jus a Peticionária.

Analisada a peça de defesa, por unanimidade de votos, a 6ª Turma da DRJ em Belo Horizonte decidiu pela parcial procedência da manifestação de inconformidade para restabelecer parte do crédito glosado pela fiscalização na monta de R\$ 439.908,47, nos termos ementados:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. INSUMOS. INDÚSTRIA.

No regime não cumulativo da contribuição para o PIS e da Cofins, apenas são passíveis de creditamento como insumos os bens e serviços utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda que atendam aos requisitos de essencialidade ou relevância, conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR.

COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. FRETE NA AQUISIÇÃO.

Os valores pagos a título de fretes na aquisição de insumos ou na aquisição de máquinas e equipamentos passíveis de creditamento somente podem compor a base de cálculo dos créditos das contribuições na forma de custo do insumo, da máquina ou do equipamento transportado, não sendo passíveis de tomada de créditos por si só.

COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DAS INSTALAÇÕES INDUSTRIAIS.

Os serviços de manutenção das instalações industriais, quando não se enquadrarem no conceito de insumo, somente são passíveis de creditamento se o crédito for determinado mediante aplicação da alíquota da contribuição sobre o valor dos encargos de depreciação incorridos no mês.

COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. PESQUISA E PROSPECÇÃO DE MINAS.

Não são considerados insumos para fins de apuração de créditos das contribuições os dispêndios da pessoa jurídica com pesquisa e prospecção recursos minerais que não

chegam efetivamente a produzir bens destinados à venda ou insumos para a produção de tais bens.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. ÔNUS DA PROVA.

No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus da Manifestante a comprovação precisa e minuciosa do direito alegado.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Intimada do *r. decisum*, o recurso voluntário interposto pela recorrente está alicerçado em questões fáticas-jurídicas, subdivididas nos tópicos:

III. DO MÉRITO.

III. 1. Do conceito de “insumo” conforme entendimento declarado pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ.

III. 2. Das glosas efetuadas.

III. 2.1. Fretes (item 1.3).

III.2.2. Sondagem (ITEM 1.4) e Serviços De Análises Laboratoriais, Material Para Análises Laboratoriais, Serviço De Inspeção E Gestão De Qualidade (item 1.5).

III.2.3. Combustíveis e Lubrificantes (item 1.6).

III.2.4. Bens e Serviços que Deveriam ser Ativados (item 2 e 3).

III.2.5. Produtos Não Identificados (item 4).

IV. DOS PEDIDOS.

É o relatório.

Voto

Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos formais de admissibilidade, e, portanto, dele tomo conhecimento.

Depreende-se do relatório que o cerne da questão versa sobre o conceito de insumos e os critérios legais para fruição de crédito de PIS e COFINS à luz do art. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002, e do REsp nº 1.221.170/PR-RR.

Do termo de verificação fiscal constatam-se diversas rubricas de PIS e COFINS glosadas pela fiscalização no ano de 2009, seja por não integrarem o processo produtivo da

empresa ou, em razão da aplicação indireta dos bens e serviços. Descumpridos, assim, os critérios listados nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004.

Parcela foi revertida pela DRJ quando do julgamento da manifestação de inconformidade apresentada pela ora recorrente, restando conservadas as glosas atinentes aos serviços de frete não identificados, sondagem, análise laboratorial, bens adquiridos e não ativados, bem como aquisição de combustíveis e de produtos também não identificados; cujas razões de decidir estão fundadas na falta de provas sobre o insumo utilizado, as etapas de industrialização e, ainda, por não terem sido incorporadas ao ativo imobilizado as partes, peças e serviços de reparo adquirido-contratados para as máquinas e equipamentos.

A matéria devolvida ao Tribunal circunda, portanto, os mencionados bens e serviços, a seguir examinados.

1. CONCEITO DE INSUMOS PARA FINS DE CREDITAMENTO DE PIS/PASEP E COFINS. ATIVIDADES DESEMPENHADAS PELA RECORRENTE.

O tema é recorrente no CARF, sendo aplicado por seus conselheiros o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça firmado no bojo do REsp nº 1.221.170/PR, julgado na sistemática dos Recursos Repetitivos (alínea 'b', inciso II do art. 98¹ e art. 99², ambos da Portaria MF nº 1.634/2023), posteriormente objeto do Parecer Normativo COSIT/RFB Nº 05/2018.

O referido Parecer consolida a definição de insumos e os parâmetros a serem observados pela fiscalização para o reconhecimento do crédito com amparo no inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002, sendo eles:

168. Como características adicionais dos bens e serviços (itens) considerados insumos na legislação das contribuições em voga, destacam-se:

a) somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil, etc., bem como itens relacionados à atividade de revenda de bens;

¹ Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou decreto que:

[omissi]

II - fundamento crédito tributário objeto de:

[omissi]

b) Decisão transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, proferida na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, na forma disciplinada pela Administração Tributária;

[omissi]

² Art. 99. As decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, ou pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

b) permite-se o creditamento para insumos do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, e não apenas insumos do próprio produto ou serviço comercializados pela pessoa jurídica;

c) o processo de produção de bens encerra-se, em geral, com a finalização das etapas produtivas do bem e o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente, excluindo-se do conceito de insumos itens utilizados posteriormente à finalização dos referidos processos, salvo exceções justificadas (como ocorre, por exemplo, com os itens que a legislação específica exige aplicação pela pessoa jurídica para que o bem produzido ou o serviço prestado possam ser comercializados, os quais são considerados insumos ainda que aplicados sobre produto acabado);

.....

e) a subsunção do item ao conceito de insumos independe de contato físico, desgaste ou alteração química do bem-insumo em função de ação diretamente exercida sobre o produto em elaboração ou durante a prestação de serviço;

.....

h) havendo insumos em todo o processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, permite-se a apuração de créditos das contribuições em relação a insumos necessários à produção de um bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo);

Consecutivamente, foi editada a IN RFB nº 2.121/2022 que reforça as normas de apuração e fiscalização das contribuições, de modo a validar, em definitivo, as hipóteses de creditamento de PIS e COFINS, inclusive, ao prescrever as possibilidades de apuração de insumos sobre insumos, que se expõe:

Art. 175. Compõem a base de cálculo dos créditos a descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, os valores das aquisições efetuadas no mês de (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21):

I - bens e serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; e

II - bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços.

§ 1º Incluem-se entre os bens referidos no caput, os combustíveis e lubrificantes, mesmo aqueles consumidos na produção de vapor e em geradores da energia elétrica utilizados nas atividades de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 2º Não se incluem entre os combustíveis e lubrificantes de que trata o § 1º aqueles utilizados em atividades da pessoa jurídica que não sejam a produção ou fabricação de bens ou a prestação de serviços.

§ 3º Excetua-se do disposto no inciso II do caput, o pagamento de que trata o inciso I do art. 421, devido ao concessionário pelo fabricante ou importador em razão da intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 4º Deverão ser estornados, os créditos relativos aos bens utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda e que tenham sido furtados ou roubados, inutilizados ou deteriorados, destruídos em sinistro, ou ainda empregados em outros produtos que tenham tido a mesma destinação (Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 13, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21, e art. 15, inciso II, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004, art. 26).

Art. 176. Para efeito do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:

I - bens ou serviços necessários à elaboração de insumo em qualquer etapa anterior de produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo);

II - bens ou serviços que, mesmo utilizados após a finalização do processo de produção, de fabricação ou de prestação de serviços, tenham sua utilização decorrente de imposição legal;

III - combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos responsáveis por qualquer etapa do processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços;

IV - bens ou serviços aplicados no desenvolvimento interno de ativos imobilizados sujeitos à exaustão e utilizados no processo de produção, de fabricação ou de prestação de serviços;

V - bens e serviços aplicados na fase de desenvolvimento de ativo intangível que resulte em:

a) insumo utilizado no processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços; ou

b) bem destinado à venda ou em serviço prestado a terceiros;

VI - embalagens de apresentação utilizadas nos bens destinados à venda;

VII - bens de reposição e serviços utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado utilizados em qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços cuja utilização implique aumento de vida útil do bem do ativo imobilizado de até um ano;

VIII - serviços de transporte de insumos e de produtos em elaboração realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica;

IX - equipamentos de proteção individual (EPI);

X - moldes ou modelos utilizados para dar forma desejada ao produto produzido, desde que não contabilizados no ativo imobilizado;

XI - materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização de ativos utilizados em qualquer etapa da produção de bens ou da prestação de serviços;

XII - contratação de pessoa jurídica fornecedora de mão de obra para atuar diretamente nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços;

XIII - testes de qualidade aplicados sobre matéria-prima, produto intermediário e produto em elaboração e sobre produto acabado, desde que anteriormente à comercialização do produto;

XIV - a subcontratação de serviços para a realização de parcela da prestação de serviços;

XVI - frete e seguro no território nacional quando da importação de bens para serem utilizados como insumos na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros;

XVII - frete e seguro no território nacional quando da importação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado utilizados na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros;

XX - parcela custeada pelo empregador relativa ao vale-transporte pago para a mão de obra empregada no processo de produção ou de prestação de serviços; e

XXI - dispêndios com contratação de pessoa jurídica para transporte da mão de obra empregada no processo de produção de bens ou de prestação de serviços.

§ 2º Não são considerados insumos, entre outros:

I - bens incluídos no ativo imobilizado;

II - embalagens utilizadas no transporte de produto acabado;

III - bens e serviços utilizados na pesquisa e prospecção de minas, jazidas e poços de recursos minerais e energéticos que não cheguem a produzir bens destinados à venda ou insumos para a produção de tais bens;

IV - bens e serviços aplicados na fase de desenvolvimento de ativo intangível que não chegue a ser concluído ou que seja concluído e explorado em áreas diversas da produção ou fabricação de bens e da prestação de serviços;

V - serviços de transporte de produtos acabados realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica;

VI - despesas destinadas a viabilizar a atividade da mão de obra empregada no processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, cursos, plano de saúde e seguro de vida;

VII - dispêndios com inspeções regulares de bens incorporados ao ativo imobilizado;

VIII - dispêndios com veículos, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados no setor administrativo, vendas, transporte de funcionários, entrega de mercadorias a clientes, cobrança, etc.;

IX - dispêndios com auditoria e certificação por entidades especializadas;

X - testes de qualidade não associados ao processo produtivo, como os testes na entrega de mercadorias, no serviço de atendimento ao consumidor, etc.;

XI - bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos em operações comerciais; e

XII - bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos nas atividades administrativas, contábeis e jurídicas da pessoa jurídica.

[omissis]

Art. 177. Também se consideram insumos, os bens ou os serviços especificamente exigidos por norma legal ou infralegal para viabilizar as atividades de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades. (grifos nossos)

Restou assentado, portanto, que a essencialidade e/ou relevância dos insumos será(ão) apreciada(s) pelo julgador, caso a caso, e, de acordo com a atividade desempenhada pelo contribuinte (objeto societário).

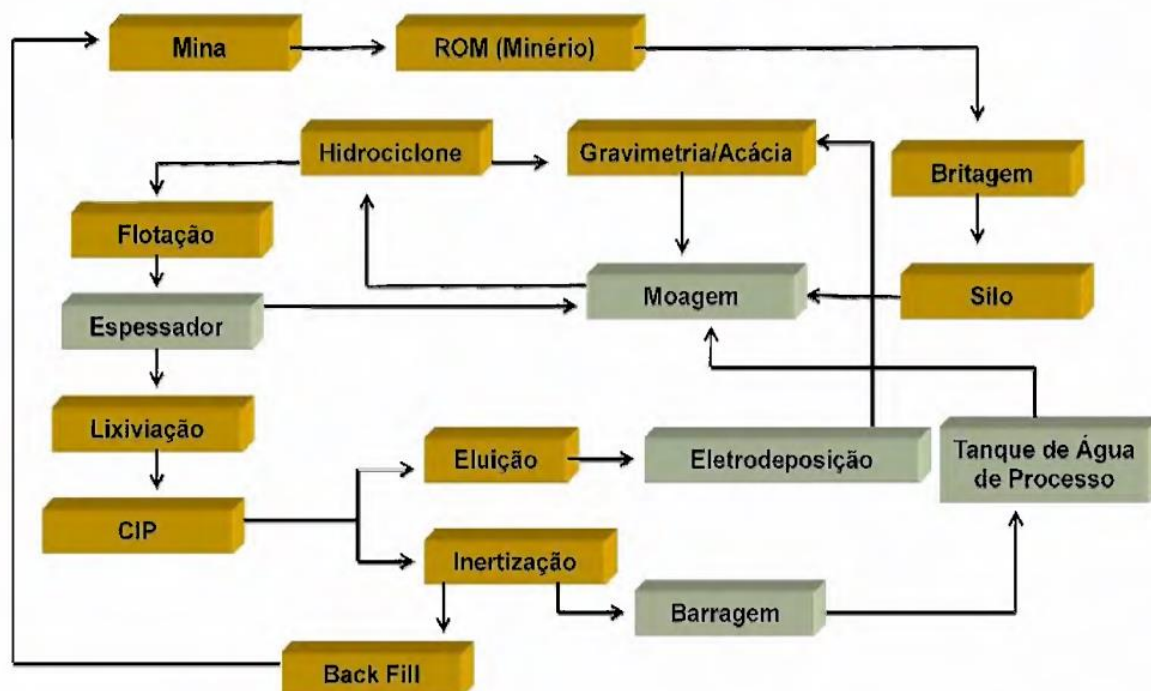
Além da análise da operação empresarial, a demonstração do emprego do insumo no processo produtivo ou na prestação dos serviços pelo contribuinte também é elemento fundamental. Ou seja, não basta afirmar que o insumo adquirido é imprescindível, é preciso demonstrar como é consumido (etapas e nuances na cadeia produtiva), a teor dos artigos 15 e 16 do Decreto nº 70.235/72.

De acordo com o Estatuto Social anexado aos autos, a recorrente se dedica às atividades de:

- O aproveitamento de recursos minerais, a exploração, pesquisa, lavra, beneficiamento, industrialização e comercialização, importação e exportação, bem como a prestação de serviços de geologia, topografia, manutenção, análises técnicas, consultoria, gerenciamento e administração de minas e jazidas de bens minerais, tais como metais preciosos (especialmente ouro e prata), metais básicos (especialmente zinco, cobre, e chumbo), minerais industriais, dentre outros e seus subprodutos, sem manutenção temporária ou definitiva, de estoque dos produtos extraídos no local de sua sede podendo desenvolver atividades econômicas, inclusive mediante participação societária ou através de consórcios;
- A representação de outras Sociedades, nacionais ou estrangeiras;
- A participação em outras Sociedade comerciais ou civis, como sócia, acionista ou quotista;
- Importação de EPI — Equipamento de Proteção Individual.

Extrai-se do memorial descritivo do processo de extração do ouro no complexo da recorrente, que o processo produtivo dos metais preciosos ou básicos, se dá desta forma (volume 1 dos autos, e-fl. 1449 e ss):

O minério desmontado é, então, transportado para alimentar a planta de processamento metalúrgico. O Fluxograma do ciclo produtivo é o seguinte:



Traçadas as premissas e indicada a atividade da recorrente e o fluxograma do processo produtivo, prossigo com o voto.

2. BENS E SERVIÇOS GLOSADOS PELA FISCALIZAÇÃO.

2.1. AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES.

Deduz-se da decisão recorrida que os insumos necessários para o processo de produção dos metais foram revertidos, restando glosados os combustíveis e lubrificantes consumidos em veículos não relacionados à operação industrial e, também, quando não identificado o uso/local do insumo, confirmam-se:

Devem ser revertidas as glosas de créditos calculados sobre os combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos que realizam atividades essenciais ou relevantes para o processo de produção, constantes na planilha intitulada “Glosas Revertidas 3º Trimestre / Motivo 1”, anexa ao e-Processo em documento não paginável.

Por outro lado, devem ser mantidas as glosas dos combustíveis e lubrificantes nos casos em que: (i) as atividades aos quais estão vinculados os veículos que os consumiram não se enquadram no conceito de insumo; ou (ii) não há na planilha identificação da atividade realizada pelo veículo que os consumiu (descrição igual a “compras de materiais almoxarifado”).

Entendo que as parcelas glosadas, dizem respeito aos seguintes itens:

Fl. 20 do Acórdão n.º 3101-001.847 - 3ª Sejl/1ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10680.905110/2013-34

Idm	Num	Num.OC	Data E/S	FRETE	Código	CNPJ	Nome	CFOP	Ext	Desc.	Valor	Filial	Código/Id	Produto	C.Custo	Desc. C.C.	NCM	Vir. Tot. Item
334025249829215	215	215	16/01/2009		F05430	05.514.596/0001-61	PNEU CAR	1.949		002 Outras Entradas Serviços IS	562,00	3	41.012.0002	SERVIÇOS DE BURRACHARIA	2.02.001	SABARA - GERENCIAMENTO ALUM	0	562,00
33406838829273	273	273	16/01/2009		F05702	06.161.975/0001-88	LOCARBEL VEÍCULOS LTDA	1.949		002 Outras Entradas Serviços IS	990,00	6	41.019.0026	TRANSPORTE DO MINÉRIO DMT - 36 KM	1.31.001	MINA PILAR - GERENCIAMENTO D	0	990,00
33403938829513	513001	0	16/01/2009		F00102	33.530.486/0138-83	EMBRATEL	1.302		002 Aquis. Serv. Comunic. Indust	48.188,97	1	41.005.1002	SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÃO	3.01.009	MATRIZ - ADMINISTRAÇÃO CORP	0	48.188,97
33433239829589	589318	21534	16/01/2009		F04028	03.613.421/0001-86	PETRONAS LUBRIFICANTES	1.556		001 Compra Material Uso/Cons	1.520,00	5	03.003.0078	ÓLEO LUBRIFICANTE SAE 30, TO-4, PAR	7.01.001	COMPRAS MATERIAIS ALMOXARI	2710.19.32	1.520,00
33432439829589	589319	21527	16/01/2009		F04028	03.613.421/0001-86	PETRONAS LUBRIFICANTES	1.556		001 Compra Material Uso/Cons	3.528,00	5	03.003.0015	ÓLEO LUBRIFICANTE SAE 30, TO-4, PAR	7.01.001	COMPRAS MATERIAIS ALMOXARI	3403.99.00	1.368,00
33432439829589	589319	21527	16/01/2009		F04028	03.613.421/0001-86	PETRONAS LUBRIFICANTES	1.556		001 Compra Material Uso/Cons	3.528,00	5	03.003.0082	ÓLEO LUBRIFICANTE MULTIFUNCIONAL	7.01.001	COMPRAS MATERIAIS ALMOXARI	2710.19.32	2.160,00
33408739829664	664	664	16/01/2009		F03412	66.380.080/0001-66	MECMAR	1.949		002 Outras Entradas Serviços IS	270,00	2	41.011.0008	SERVIÇO DE REFORMA EM EQUIPAMENTOS	8.01.002	CORPORATIVO - ANÁLISES QUIMI	0	180,00
33408739829664	664	664	16/01/2009		F03412	66.380.080/0001-66	MECMAR	1.949		002 Outras Entradas Serviços IS	270,00	2	41.011.0008	SERVIÇO DE REFORMA EM EQUIPAMENTOS	8.01.002	CORPORATIVO - ANÁLISES QUIMI	0	180,00

Contá Principal	Idm	Numero	Num.OC	Data E/S	Código	CNPJ	Nome	CFOP	Produto	Vir. Tot. Item	Dacon	C.Custo	Descrição 1	Descrição 2	Ação Direti	NF Frete	Data NF Frete	Item NF Frete	Lançamento
1.1.3.01.20.01	589318	334332	000589318	02/15/27	16/01/2009	F04028	03.613.421/PETRONAS LUBRIFICANT	1.556.001	ÓLEO LUBRIFICANTE SAE 30, TO	1.520,00	1.7.01.001	COMPRAS MATERIAIS ALMOXARI MANUTENÇÃO DA PLANTA	0	0	0	0	0	0	CUSTOS/DESPESAS
1.1.3.01.20.01	589319	334324	000589319	02/15/27	16/01/2009	F04028	03.613.421/PETRONAS LUBRIFICANT	1.556.001	ÓLEO LUBRIFICANTE MULTIFUNC	2.160,00	1.7.01.001	COMPRAS MATERIAIS ALMOXARI MANUTENÇÃO DA PLANTA	0	0	0	0	0	0	CUSTOS/DESPESAS
1.1.3.01.20.01	589319	334324	000589319	02/15/27	28/01/2009	F04028	03.613.421/PETRONAS LUBRIFICANT	1.556.001	ÓLEO LUBRIFICANTE SAE 30, TO	912,00	1.7.01.001	COMPRAS MATERIAIS ALMOXARI MANUTENÇÃO DA PLANTA	0	0	0	0	0	0	CUSTOS/DESPESAS
1.1.3.01.20.01	589319	334324	000589319	02/15/27	27/01/2009	F04028	03.613.421/PETRONAS LUBRIFICANT	1.556.001	ELETRODO E 7018 - 3,25 MM - RE	992,00	1.7.01.001	COMPRAS MATERIAIS ALMOXARI MANUTENÇÃO EM ESTRUTUR	0	0	0	0	0	0	CUSTOS/DESPESAS

E sobre tais bens, não trouxe a recorrente matéria de defesa ou esclarecimentos adicionais (incluindo provas), a refutar as razões da DRJ, tendo dito, apenas, que as planilhas apresentadas à fiscalização demonstram o valor apropriado sobre os insumos, o equipamento que recebeu e a sua finalidade.

Embora compreenda a irresignação da recorrente, como visto no recorte extraído da planilha, não há identificação sobre em qual maquinário será utilizado o lubrificante, de modo que a evidência mostra que houve a aquisição para armazenamento para posterior utilização na manutenção da planta. Não há rastros sobre a máquina ou equipamento que recebeu ou receberá o insumo.

Tal fato é confirmado na planilha “aplicação”, que não relaciona sequer as notas fiscais de aquisição; produto (combustível ou lubrificante); veículo, máquina ou equipamento atendido e respectiva finalidade:

CODCCUSTO	DESCRIÇÃO	Julho-09%	APLICAÇÃO
5.07.067	PRÉ-STRIPPING RG2	207.659,78	20,59% ESCAVAÇÃO E REMOÇÃO ESTERIL
1.08.001	LAVRA SERRA PARAISO	139.335,63	13,81% CAMINHÕES/CARREGADEIRAS/GERADORES
2.11.014	UTILIDADES	115.447,11	11,45% GERADOR
1.33.001	MINA PILAR - DESENVOLVIMENTO PERFURAÇÃO	111.128,11	11,02% JUMBOS/PLATAFORMAS/GERADOR
1.32.001	MINA PILAR - LAVRA PERFURAÇÃO	100.737,10	9,99% JUMBOS/PLATAFORMAS/GERADOR
4.25.061	MARZAGÃO - MATERIAIS DESENVOLVIMENTO	73.852,63	7,32% JUMBOS/CARREGADEIRAS/CAMINHÕES/PLATAFORMAS/GERADORES
1.42.003	LAVRA - TRANSPORTE DE MATERIAL	56.281,37	5,58% JUMBOS/CARREGADEIRAS/CAMINHÕES/PLATAFORMAS
1.13.003	DESENVOLVIMENTO - TRANSPORTE DE MATERIAIS	45.171,10	4,48% PLATAFORMAS/CAMINHÕES
1.12.003	LAVRA - TRANSPORTE DE MATERIAL	37.745,30	3,74% JUMBOS/CARREGADEIRAS/CAMINHÕES/PLATAFORMAS/GERADORES
1.04.001	LAVRA ZONA-A OXIDADO	31.989,95	3,17% CAMINHÕES/CARREGADEIRAS/GERADORES
8.01.015	SERVIÇO DE VENTILAÇÃO	26.090,02	2,59% GERADORES PARA SUSTENTAÇÃO DOS VENTILADORES
1.33.003	MINA PILAR - DESENV. TRANSPORTE MATERIAL	16.553,74	1,64% PLATAFORMAS/CAMINHÕES
5.07.061	DESENVOLVIMENTO / MATERIAIS	15.525,32	1,54% PLATAFORMAS/CAMINHÕES
1.32.003	MINA PILAR - LAVRA TRANSPORTE MATERIAL	14.166,89	1,40% JUMBOS/CARREGADEIRAS/CAMINHÕES/PLATAFORMAS
2.11.002	BRITAGEM	10.169,04	1,01% BRITADOR/CARREGADEIRA/GERADOR
9.01.035	MEDIDA COMP. CTX (ESTRADA MORRO VERMELHO)	2.080,03	0,21% CAMINHÕES/RETROSCAVADEIRAS/CARREGADEIRAS
1.14.008	GEOLOGIA	1.639,85	0,16% PLATAFORMAS/TOYOTAS
1.11.001	GERENCIAMENTO DA MINA	872,51	0,09% TOYOTAS SUPERVISÃO
2.02.003	BRITAGEM E FORMAÇÃO DE PILHAS	728,28	0,07% BRITADOR/CARREGADEIRA/GERADOR
8.01.003	GEOLOGIA	628,30	0,06% TOYOTAS SUPERVISÃO
1.31.001	MINA PILAR - GERENCIAMENTO DA MINA	426,75	0,04% TOYOTAS SUPERVISÃO
1.34.003	MINA PILAR - SERVIÇOS AUXILIARES	149,41	0,01% PLATAFORMAS/CAMINHÕES/RETROSCAVADEIRAS
1.12.004	LAVRA - SISTEMA DE CONTENÇÃO	147,80	0,01% PLATAFORMAS

Desse modo, sem elementos que confirmem estar-se diante da hipótese do inciso II do art. 3º das leis das contribuições, mantenho a glosa.

2.2. PEÇAS E PARTES DE PEÇAS ADQUIRIDAS, E SERVIÇOS CONTRATADOS PARA AS MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. BENS E SERVIÇOS NÃO INCORPORADOS AO ATIVO IMOBILIZADO.

Também foram mantidas pela DRJ, as glosas sob o crédito de COFINS apurado pela recorrente em relação aos serviços de reparos, peças e partes de peças para máquinas e equipamentos, não incorporados ao ativo imobilizado da recorrente, sob o seguinte fundamento:

Releva lembrar também que a adoção dessa base legal para concessão de créditos sobre valores de partes, peças e serviços de reparo de máquinas, equipamentos e outros bens somente é possível devido à aplicação subsidiária da legislação do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, que assim dispõe:

Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

Art. 48. Serão admitidas como custos ou despesas operacionais as despesas com reparos e conservação corrente de bens e instalações destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação.

Parágrafo único. Se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes resultar aumento da vida útil prevista no ato de aquisição do respectivo bem, as despesas correspondentes, quando aquele aumento for superior a um ano, deverão ser capitalizadas, a fim de servirem de base a depreciações futuras.

Assim, por não terem sido incorporados ao ativo imobilizado, as peças e os serviços de reparo de máquinas e equipamentos não são passíveis de creditamento.

Do que sustenta a recorrente, destaca-se a seguinte afirmativa:

Neste ponto, diante da clareza do crédito da Recorrente, inclusive de forma incontroversa, deveria o Fisco **ter oportunizado à Recorrente a regularização da ativação desses bens.**

A recorrente ainda cita a Solução de Consulta Cosit nº 355/2017 que caminha em sentido contrário ao que defende, já que o Parecer ratifica a apuração do crédito de PIS e COFINS sobre bem incorporado ao ativo imobilizado com vida útil superior a um ano, assim ementada:

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

EMENTA: NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. BENS E SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. LIMPEZA E DESINFECÇÃO. ALUGUEL DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. TESTES DE QUALIDADE. MANUTENÇÃO DE ELEVADORES E COMPRESSORES DE AR. LAVAGEM DE UNIFORMES.

Tratando-se de pessoa jurídica industrial, conclui-se o seguinte acerca da apuração de créditos da não cumulatividade da Cofins.

Na sistemática de apuração não cumulativa da Cofins, **há possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos** (inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003), **em relação aos dispêndios com partes e peças de reposição, e com os serviços de manutenção, empregados em máquinas, equipamentos e veículos que, no interior de um mesmo estabelecimento da pessoa jurídica, suprem, com insumos ou produtos em elaboração, as máquinas que promovem a produção de bens ou a prestação de serviços (transporte interno), desde que o emprego desses bens e/ou serviços não importe, para o bem objeto de manutenção, em acréscimo de vida útil superior a um ano. Caso haja acréscimo de vida útil**

superior a um ano, o crédito eventualmente cabível deve ser apurado com base na modalidade de crédito prevista no inciso VI do art. 3º da Lei nº10.833, de 2003.

Não há direito a crédito da não cumulatividade da Cofins sobre gastos com manutenção de elevador na modalidade aquisição de insumos.

Não há direito a crédito da não cumulatividade da Cofins sobre gastos com materiais de limpeza e de desinfecção do ambiente produtivo.

Não há direito a crédito da não cumulatividade da Cofins sobre gastos com lavagem de uniformes.

Não há direito a crédito da não cumulatividade da Cofins sobre os valores pagos a pessoa jurídica a título de aluguel de empilhadeiras, pois o aluguel de veículos não é abrangido pela hipótese de creditamento do inciso IV do art. 3º da Lei nº10.833, de 2003. Os direitos creditórios referidos no art. 3º da Lei nº10.833, de 2003, estão sujeitos ao prazo prescricional previsto no art. 1º do Decreto nº20.910, de 06 de janeiro de 1932, cujo termo inicial é o primeiro dia do mês subsequente ao de sua apuração, ou, no caso de apropriação extemporânea, o primeiro dia do mês subsequente àquele em que poderia ter havido a apuração (§ 1º do art. 3º da Lei nº10.833, de 2003). Não é permitida a atualização monetária do valor dos créditos da não cumulatividade da Cofins apurados temporânea ou extemporaneamente.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº10.833, de 2003, art. 3º, incisos II, IV e VI, art. 13; Instrução Normativa SRF nº404, de 2004, art. 8º; Decreto nº3.000, de 1999, art. 346; Lei nº11.774, de 2008, art. 1º; IN RFB nº1.015, de 2010; IN RFB nº1.252, de 2012; Decreto nº20.910, de 1932, art. 1º.

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep

EMENTA: NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. BENS E SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. LIMPEZA E DESINFECÇÃO. ALUGUEL DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. TESTES DE QUALIDADE. MANUTENÇÃO DE ELEVADORES E COMPRESSORES DE AR. LAVAGEM DE UNIFORMES.

Tratando-se de pessoa jurídica industrial, conclui-se o seguinte acerca da apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep.

Na sistemática de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, há possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos (inciso II do caput do art. 3º da Lei nº10.637, de 2002), em relação aos dispêndios com partes e peças de reposição, e com os serviços de manutenção, empregados em máquinas, equipamentos e veículos que, no interior de um mesmo estabelecimento da pessoa jurídica, suprem, com insumos ou produtos em elaboração, as máquinas que promovem a produção de bens ou a prestação de serviços (transporte interno), desde que o emprego desses bens e/ou serviços não importe, para o bem objeto de manutenção, em acréscimo de vida útil superior a um ano. Caso haja acréscimo de vida útil superior a um ano, o crédito eventualmente cabível deve ser apurado com base na modalidade de crédito prevista no inciso VI do art. 3º da Lei nº10.637, de 2002. Não há direito a crédito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep sobre gastos com manutenção de elevador na modalidade aquisição de insumos.

Não há direito a crédito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep sobre gastos com materiais de limpeza e de desinfecção do ambiente produtivo.

Não há direito a crédito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep sobre gastos com lavagem de uniformes.

Não há direito a crédito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep sobre os valores pagos a pessoa jurídica a título de aluguel de empilhadeiras, pois o aluguel de veículos não é abrangido pela hipótese de creditamento do inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002. Os direitos creditórios referidos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, estão sujeitos ao prazo prescricional previsto no art. 1º do Decreto nº 20.910, de 06 de janeiro de 1932, cujo termo inicial é o primeiro dia do mês subsequente ao de sua apuração, ou, no caso de apropriação extemporânea, o primeiro dia do mês subsequente àquele em que poderia ter havido a apuração (§ 1º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002). Não é permitida a atualização monetária do valor dos créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep apurados temporariamente ou extemporaneamente.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, incisos II, IV e VI, art. 13, art. 15, VI; Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, art. 66; Decreto nº 3.000, de 1999, art. 346; Lei nº 11.774, de 2008, art. 1º; IN RFB nº 1.015, de 2010; IN RFB nº 1.252, de 2012; Decreto nº 20.910, de 1932, art. 1º. ASSUNTO: Normas Gerais de Direito Tributário

EMENTA: CONSULTA. INEFICÁCIA PARCIAL. DESCRIÇÃO INSUFICIENTE DO CASO CONCRETO.

É ineficaz a consulta na parte que não descreve, completa e exatamente, a hipótese a que se refere, ou não contém os elementos necessários à sua solução.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, art. 18, inciso XI.

O posicionamento alinha-se a IN RFB nº 2.121/2022, novamente reproduzida:

Art. 176. Para efeito do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:

[omissis]

VII - bens de reposição e serviços utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado utilizados em qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços **cuja utilização implique aumento de vida útil do bem do ativo imobilizado de até um ano;**

Reconhecida pela recorrente a necessidade de ativação, a rubrica carece dos requisitos necessários para concessão do crédito e, por essa razão, nego o crédito.

3. SERVIÇOS SOBRE FRETES.

3.1. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS. BEM TRANSPORTADO NÃO IDENTIFICADO.

Neste tópico, o crédito apurado pela recorrente em relação à rubrica foi cancelado pela fiscalização, sob o seguinte motivo:

(...) Portanto, foram' glosados • aqueles créditos que não. sé enquadravam .neste conceito e também daqueles em .que a documentação apresentada pelo sujeito passivo não identificava o bem transportado. Mister. registrar que ele também não alcança o valor do frete contratado para a realização de transferências de mercadorias entre os estabelecimentos da empresa, já que tais custos não integram a operação de venda a ser realizada posteriormente.

Identificados os produtos que se enquadram no conceito de insumos, os fretes despendidos pela recorrente para a transferência dos insumos entre suas unidades tiveram seu crédito concedido pela DRJ. Por outro lado, para aqueles produtos com deficiência de informações sobre a sua natureza e de prova de sua finalidade, tiveram sua glosa ratificada, como visto abaixo:

Apesar de a Manifestante ter defendido seu direito com relação a supostos créditos concernentes a fretes pagos na transferência de mercadorias entre estabelecimentos, na planilha por ela apresentada não é possível localizar qualquer valor referente a pagamentos de fretes realizados com essa finalidade.

Verifica-se, outrossim, que, conforme informado pela Autoridade fiscal, há várias ocorrências de fretes sem identificação do produto transportado, razão pela qual as glosas realizadas sob esse fundamento devem ser mantidas.

Nesse ponto, releva lembrar que nos pedidos de ressarcimento, restituição ou compensação o ônus da prova é do contribuinte, nos termos do art. 373 do Código de Processo Civil - CPC (Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015), aplicável supletiva e subsidiariamente ao PAF por força do art. 15 do mesmo Código, assim descritos:

[omissis]

Também devem ser mantidas as glosas relativas a fretes pagos para o transporte de produtos que permanecem não se enquadrando no conceito de insumo (produtos que não atendem aos requisitos de essencialidade ou relevância para o processo de produção).

Entretanto, devem ser revertidas as glosas referentes aos fretes relativos ao transporte de produtos que se enquadram no conceito de insumo de acordo com a decisão proferida pelo STJ no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, apresentados na planilha intitulada “Glosas Revertidas 3º Trimestre / Motivo 1”, anexa ao e-Processo em documento não paginável.

Em sua defesa, alega a recorrente que a fiscalização não a intimou para comprovar o tipo de produto transportado, a saber:

Ocorre que, conforme já demonstrado nos autos, em nenhum momento o Fisco requereu a apresentação de qualquer documento fiscal comprovando o bem transportado. Este limitou-se a solicitar planilha sobre os serviços de transporte, as quais foram devidamente apresentadas e reconhecido na decisão ora guerreada.

Ademais, conforme entendimento firmado por este i. Conselho, gera direito ao crédito os custos do frete na fabricação de bens ou produtos destinados à venda, sem qualquer ressalva sobre a necessidade de comprovar qual seria o bem transportado, a saber:

A recorrente não contrapõe os fatos, eis que não esclarece quais produtos teriam sido transferidos por meio dos fretes contratados.

À vista disso, pautada nas condições de essencialidade e/ou relevância bem como, ante a forçosa prova de que o bem transportado é matéria prima ou produto intermediário utilizado como insumos na produção de bens destinados à venda inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/ 2002, e nº 10.833/ 2003 e IN RFB nº 2.121/2022), ou, até mesmo, que o frete diz respeito a transporte de produtos acabados ou operação de venda, conservo a glosa.

3.2. DEMAIS FRETES – PRODUTOS NÃO IDENTIFICADOS (GLOSA 5).

Segundo a DRJ, os fretes pagos pela recorrente que não possuem relação com a operação de venda, não são passíveis de creditamento, de acordo com os incisos II, VI e VII do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003. Também esclarece que nos autos não há elementos suficientes para identificação do tipo de frete contratado, sendo eles:

- a) frete – imobilizado - com crédito imposto;
- b) frete – insumo - estoque;
- c) frete – insumo - não estoque;
- d) frete – uso consumo - estoque - PIS e Cofins;
- e) frete – uso consumo - não estoque;
- f) frete uso consumo – estoque - c/ crédito PIS - Cofins - ICMS;
- g) serviço de transporte de equipamento; e
- h) transporte de materiais.

Esclarece o juízo *a quo*:

Assim, para a análise do direito ao creditamento de valores de fretes não relacionados à venda, é fundamental que sejam fornecidas pela empresa informações adicionais, tais como o produto transportado e sua função no processo produtivo.

Cotejando os dados constantes na planilha elaborada pela fiscalização, intitulada Anexo I – Planilhas de Glosas de Créditos (fundamentação = 5), e na planilha apresentada pela Interessada (fls. 24 a 589), verifica-se que, diferentemente do alegado na manifestação de inconformidade, não foram fornecidas informações suficientes a demonstrar a pertinência do crédito.

Reprisa-se, por oportuno, que no caso de frete pago na aquisição de insumos (inciso II) e dos bens de que tratam os incisos VI e VII do art. 3º, os créditos são calculados sobre o valor do custo desses insumos e bens, e não sobre o valor do frete. A Manifestante, em todos os casos, apresentou o valor do frete isoladamente, não sendo possível saber se esse valor já foi, ou não, objeto de tomada de créditos na forma de custo do produto transportado.

Registra-se que as informações constantes nas planilhas também não são suficientes para identificar a ocorrência de fretes no transporte de matérias-primas, produtos intermediários ou produtos inacabados entre estabelecimentos ou dentro da planta da Manifestante.

Mais uma vez importa lembrar que, quando se trata de pedido de ressarcimento, o ônus da prova relativa ao crédito cabe ao requerente.

Essencialmente, a ausência de esclarecimentos pela recorrente quanto aos produtos transportados (se insumos), afetou a verificação da essencialidade e/ou relevância dos fretes, tanto pela DRJ quanto por esta Relatora; de modo que mantenho as glosas sob as mesmas razões empregadas no item anterior (3.1).

3.3. SERVIÇOS DE SONDAGEM.

A falta de provas pela recorrente de que os serviços de sondagem resultaram efetivamente na extração e venda de minério, acarretou na conservação da glosa pela DRJ.

Peço venia para reproduzir as razões colocadas pela fiscalização no termo de verificação fiscal:

“3.1.4 – Sondagem: foram glosados todos os créditos referentes, a ela, **tendo em vista que é um processo anterior: ao processo Produtivo**. É um serviço de prospecção, ainda que necessário às atividades da empresa, porém não são serviços aplicados ou consumidos diretamente na produção do bem.”

Vê-se que a justificativa dada na origem para a negativa ao crédito, tem relação exclusiva com a aplicação dos serviços em etapa anterior ao processo de industrialização da recorrente, sem qualquer outra ressalva.

A recorrente explora minério para a produção de ouro, a partir das seguintes etapas:

1. **O Tratamento Mecânico**, composto por Britagem, Moagem, Hidrociclone, Flotação e Espessamento é a etapa em que o minério lavrado nas minas (subterrâneas e a céu aberto) é britado, moído e tratado em etapas (adição de diversos componentes químicos), para ajustar a percentagem de sólidos da polpa, adequada à Hidrometalurgia.

2. **A HIDROMETALURGIA** é a parte da Metalurgia Extrativa em que técnicas são aplicadas para a recuperação de metais considerando-se a dissolução química de constituintes em soluções aquosas.

Consiste, pois, na produção de ouro em meio aquoso, que utiliza reagentes específicos e em concentrações milimetricamente definidas e controladas, sendo composta pelas etapas de Lixiviação com cianeto, em que o ouro é solubilizado, e CIP — Carbon in Pulp, onde o ouro é absorvido em carvão ativado.

Considerando a atividade da recorrente, entendo que, aqui, assiste razão a recorrente.

Veja, são imprescindíveis os serviços de sondagem que são especializados para a etapa de extração dos minérios das minas. Por meio do referido serviço é possível identificar a estrutura da terra, o método adequado para retirada dos metais, dentre outros.

Sem os minérios que são matéria prima da recorrente, não é possível o início da etapa de industrialização do ouro pela recorrente. Mostrando, portanto, a essencialidade do serviço.

O Código de Minas (Decreto-Lei nº 227/67), ao apontar o serviço de sondagem como necessário à definição da jazida, corrobora com a sua indispensabilidade. Traz-se o dispositivo:

Art. 14. Entende-se por pesquisa mineral a execução dos trabalhos necessários à definição da jazida sua avaliação e a determinação exequibilidade do seu aproveitamento econômico.

§ 1º A pesquisa mineral compreende, entre outros, os seguintes trabalhos de campo e de laboratório: levantamentos geológicos pormenorizados da área a pesquisar, em escala conveniente; estudos dos afloramentos e suas correlações; levantamentos geofísicos e geoquímicos; aberturas de escavações visitáveis e execução de sondagens no corpo mineral; amostragens sistemáticas; análises físicas químicas das amostras e dos testemunhos de sondagens; e ensaio de beneficiamento dos minérios ou das substâncias minerais úteis, para obtenção de concentrados de acordo com as especificações do mercado ou aproveitamento industrial.

Por fim, não foi ventilada pela fiscalização a ausência de provas. Eventual negativa com base no argumento da DRJ, além de alterar critério jurídico, coíbe direito ao contraditório e ampla defesa.

Logo, sendo os serviços de sondagem essenciais e exigidos por norma legal, revento à glosa.

3.4. SERVIÇOS DE ANÁLISE LABORATORIAL.

De acordo com o juízo a quo, os serviços de análise laboratorial estão atrelados à fase de pré-produção, demandando informações e provas do tipo de análise efetuada, objeto e finalidade, o que não seria visto nos autos. Confira-se:

O serviço laboratorial de análise de materiais coletados nas pesquisas geológicas, por exemplo, é inerente ao processo de pré-produção da atividade mineradora. Assim, os dispêndios a ele relacionados somente são passíveis de creditamento se dessa pesquisa geológica resultar a exploração do minério (esforço bem-sucedido). Do contrário, o creditamento não é admitido.

De todo o exposto conclui-se que, para fins de creditamento da contribuição para o PIS e da Cofins, é necessário que fique claro que tipo de análise laboratorial é realizada, qual seu objeto e com que finalidade ela ocorreu, uma vez que nem todas as atividades desenvolvidas em um laboratório são consideradas essenciais ou relevantes ao processo de produção.

Nas planilhas apresentadas pela empresa não há essas informações, razão pela qual as glosas devem ser mantidas.

Dada à natureza da atividade desenvolvida pela recorrente, assim como no tópico anterior (3.3), também entendo imprescindível o serviço de análise laboratorial, já que identifica e quantifica os minerais.

Compreende etapa de pesquisa, de acordo com o Decreto-Lei nº 227/67, in verbis:

Art. 14. Entende-se por pesquisa mineral a execução dos trabalhos necessários à definição da jazida sua avaliação e a determinação exeqüibilidade do seu aproveitamento econômico.

§ 1º A pesquisa mineral compreende, entre outros, os seguintes trabalhos de campo e de laboratório: levantamentos geológicos pormenorizados da área a pesquisar, em escala conveniente; estudos dos afloramentos e suas correlações; levantamentos geofísicos e geoquímicos; aberturas de escavações visitáveis e execução de sondagens no corpo mineral; amostragens sistemáticas; **análises físicas químicas das amostras** e dos testemunhos de sondagens; e ensaio de beneficiamento dos minérios ou das substâncias minerais úteis, para obtenção de concentrados de acordo com as especificações do mercado ou aproveitamento industrial.

Art. 22. A autorização será conferida nas seguintes condições, além das demais constantes deste Código:

[omissis]

VII - As substâncias minerais extraídas durante a pesquisa, só poderão ser removidas da área para análise e ensaios industriais, podendo, no entanto, o D.N.P.M. autorizar, a alienação de quantidades comerciais destas substâncias minerais, sob as condições que especificar.

Sob os mesmos fundamentos fixados anteriormente, revento a glosa.

3.5. SERVIÇOS DE LOCAÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS – PRODUTOS NÃO IDENTIFICADOS (GLOSA 5).

A impossibilidade de identificação do serviço contratado acarretou na glosa do crédito de COFINS sobre as locações pela fiscalização.

De imediato, foi restabelecido pela DRJ o crédito sobre a locação de máquina e equipamentos empregados na atividade da recorrente mantendo-se, contudo, as locações assinaladas na planilha da recorrente como “materiais aplicados”, por falta de esclarecimentos, reproduzem-se:

Note-se que, nesse caso, as leis apenas condicionaram a tomada de créditos à utilização das máquinas e dos equipamentos locados nas atividades da empresa, não havendo sequer a exigência de utilização no processo de produção.

Assim, devem ser revertidas glosas de créditos relativas a locação de máquinas e equipamentos, no valor de R\$ 13.671,40, conforme planilha anexa ao e-Processo em documento não paginável, intitulada “Glosas Revertidas 3º Trimestre / Motivo 5”.

Outra parcela dos créditos glosados são denominados pela empresa como sendo “materiais aplicados”.

Verifica-se que, nem na planilha apresentada à Fiscalização nem naquela juntada à manifestação de inconformidade há informações suficientes à identificação desses materiais e de sua utilização. Dessa forma, à míngua de informações que possibilitem seu enquadramento no conceito de insumo, as glosas devem ser mantidas.

Na peça recursal, não vislumbro maiores esclarecimentos pela recorrente a respeito da natureza dos serviços locados, embora indicada pela DRJ a necessidade de tal expediente no que diz respeito aos “materiais aplicados”, apontados na planilha.

A recorrente sustenta a “superficialidade do trabalho fiscal”, de modo que restaria claro o fundamento para a negativa ao crédito, como se observa:

De acordo com a Fiscalização, confirmado pelo acórdão, foram glosados os créditos referentes a locação de equipamentos, fretes, materiais aplicados, serviços de revisão de equipamento e transportes quando não foi possível identificar quais foram os equipamentos locados, os bens que ensejaram os pagamentos dos fretes, os materiais aplicados, em quais equipamentos foram efetuadas as revisões e também qual bem foi transportado.

Inicialmente, verifica-se que acórdão neste ponto é extremamente genérico, alegando que “grande parte dos itens glosados referem-se a frete custeados pela Manifestante, mas nenhum relacionado à venda de mercadorias.”

Note que, a Autoridade Fazendária não apresentou de forma fundamentada o motivo do indeferimento do crédito de todos os serviços/materiais analisado nesta parte da decisão

(...)

Ademais, referente a esses insumos, não fora solicitado à Recorrente a apresentação de qualquer documento fiscal visando aclarar e/ou complementar a análise feita por este Órgão.

Com a devida venia, há um equívoco na colocação da recorrente, porque a glosa não foi só embasada pela DRJ, mas pela fiscalização:

Foram glosados os créditos referentes a locação de equipamentos, fretes, materiais aplicados, serviços de revisão de equipamento e transportes quando não foi possível identificar quais foram os equipamentos locados, os bens que ensejaram os pagamentos dos fretes, os . matérias aplicados, em quais equipamentos foram efetuadas as revisões e também qual o bem foi transportado.

Assim, adotando as premissas elencadas no início, e como dito no item 3.1 do presente voto, a ausência de esclarecimentos pela recorrente quanto ao emprego do serviço (locação), afeta a verificação de sua essencialidade e/ou relevância, tanto pela DRJ quanto por esta Relatora.

Ora, como certificar qual o tipo de equipamento ou máquina alugado e o local de emprego no processo produtivo para, assim, ser possível ditar a essencialidade do serviço frente à atividade desempenhada pela recorrente?

A expressão “materiais aplicados”, por si só, não supre a obrigação de explicações e provas pela recorrente quanto ao tipo e emprego do insumo no processo produtivo (etapas e nuances na cadeia produtiva), a teor dos artigos 15 e 16 do Decreto nº 70.235/72.

Dessa forma, a glosa é mantida.

Conclusão.

Ante o exposto, dou parcial provimento ao recurso voluntário para restabelecer os créditos da COFINS sobre os serviços de sondagem e análise laboratorial.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Sabrina Coutinho Barbosa