



Processo nº	10680.913047/2015-71
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	3201-009.508 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de	25 de novembro de 2021
Recorrente	UNAMGEN MINERACAO E METALURGIA SA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMO.

Para fins de apuração de crédito da Cofins não-cumulativa nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, deve ser observado o conceito de insumo estabelecido pelo STJ no REsp nº 1.221.170-PR a partir do critério da essencialidade e relevância.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. CERTEZA E LIQUIDEZ. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. INDEFERIMENTO. NÃO HOMOLOGAÇÃO.

O deferimento do pedido de ressarcimento e a homologação da declaração de compensação estão condicionados à comprovação da certeza e liquidez dos créditos requeridos, cujo ônus é do contribuinte. Não havendo certeza e liquidez dos créditos apresentados, o ressarcimento deverá ser indeferido e a compensação não homologada.

CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMO. ATIVIDADE MINERADORA. BENS E SERVIÇOS DESTINADOS À PESQUISA E PROSPECÇÃO. POSSIBILIDADE.

A pesquisa e a prospecção associadas à atividade de mineração atende ao critério da relevância, uma vez que se trata de uma exigência legal, o que permite o aproveitamento de crédito da Cofins não-cumulativa em relação aos dispêndios com bens e serviços a ela destinados.

CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMO. TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS. POSSIBILIDADE.

O transporte de produtos acabados, se inclui no conceito de insumo para fins de creditamento, nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, da Cofins não-cumulativa.

CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMO. SERVIÇOS DE OPERAÇÃO PORTUÁRIA. POSSIBILIDADE.

Os serviços de operação portuária se incluem no conceito de insumo para fins de creditamento, nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, da Cofins não-cumulativa.

CRÉDITO. ALUGUEL DE VEÍCULO AUTOMOTOR SEM MOTORISTA. POSSIBILIDADE.

Veículo automotor não é possível apurar crédito da Cofins não-cumulativa, nos termos do inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, sobre os dispêndios com o seu aluguel.

CRÉDITO. CAMINHÕES PARA ESCOAMENTO DA PRODUÇÃO. ATIVO IMOBILIZADO. ENCARGOS COM DEPRECIAÇÃO. POSSIBILIDADE.

É permitido o aproveitamento de crédito sobre os encargos com depreciação dos caminhões incorporados ao ativo imobilizado, utilizados para o transporte de mercadorias após a finalização do processo produtivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, observados os demais requisitos da lei, nos seguintes termos: I) por unanimidade de votos, reverter as glosas relativas ao material de manutenção destinado à área de geologia e ao material de consumo destinado à área de geologia e de laboratório, cuja relação encontra-se no Anexo I, juntado ao processo pela DRJ como arquivo não paginável, (ii) aos dispêndios com os serviços listados no Anexo II, juntado ao processo pela DRJ como arquivo não paginável, cuja justificativa foi expressa nos seguintes termos: “Pesquisa e prospecção – esforço bem-sucedido não demonstrado e comprovado” ou, simplesmente, “esforço bem-sucedido não demonstrado e comprovado” e (iii) aos dispêndios com a abertura de praças de sondagem relacionadas no Anexo VI, juntado ao processo pela DRJ como arquivo não paginável, cuja justificativa foi expressa nos seguintes termos: “Pesquisa e prospecção – esforço bem-sucedido não demonstrado e comprovado”; II) por maioria de votos, reverter as glosas relativas (i) aos serviços de operações portuárias na exportação, (ii) aos dispêndios com transporte do minério até Cupixi e de Cupixi até o porto de embarque, (iii) à locação de veículos automotores sem motorista, excetuados os veículos de passeio e (iv) às despesas de armazenagem e fretes em operações de venda, por linha ferroviária até o Porto de Santana, onde há o carregamento em navios para exportação, vencidos os conselheiros Arnaldo Diefenthäeler Dornelles (relator), Mara Cristina Sifuentes e Carlos Delson Santiago, que negavam provimento nesses itens; III) pelo voto de qualidade, reverter as glosas relativas (i) aos serviços de despachante aduaneiro, desde que pagos a pessoas jurídicas e (ii) aos encargos de depreciação de caminhões empregados no transporte de produtos acabados, vencidos os conselheiros Arnaldo Diefenthäeler Dornelles (relator), Mara Cristina Sifuentes, Carlos Delson Santiago e Márcio Robson Costa, que negavam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Laércio Cruz Uliana Júnior. O conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaeler Dornelles - Relator

(documento assinado digitalmente)

Laércio Cruz Uliana Junior - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mara Cristina Sifuentes, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Arnaldo Diefenthaeler Dornelles, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Carlos Delson Santiago (suplente convocado(a)), Laercio Cruz Uliana Junior, Marcio Robson Costa, Helcio Lafeta Reis (Presidente).

Relatório

Trata o presente processo de pedido de ressarcimento da Cofins Não-Cumulativa – Exportação, onde o crédito reconhecido foi insuficiente para compensar integralmente os débitos informados pelo sujeito passivo.

Segundo o Relatório Fiscal anexado aos autos, a fiscalização abrangeu a análise de cinco pedidos de ressarcimento da Cofins Não-Cumulativa – Exportação e de cinco pedidos de ressarcimento da Contribuição para o PIS/Pasep Não-Cumulativa – Exportação, relativos ao período compreendido entre o quarto trimestre de 2010 e o quarto trimestre de 2011, onde foram promovidas as seguintes glosas:

- Relação de bens utilizados como insumos glosados (Anexo I – Créditos glosados – Bens Utilizados como Insumos):
 - Os gastos efetuados com recauchutagem, conserto, reforma de pneus utilizados nos veículos da empresa, destinados ao transporte interno;
 - Material de manutenção destinado às atividades gerais da empresa e não vinculados às atividades industriais, material de manutenção destinado à área de geologia e material de manutenção da área administrativa;
 - Material de consumo das atividades gerais da empresa e os destinados à área de geologia e de laboratório;
 - Bens destinados à material de proteção e segurança (EPI);
 - Material elétrico em geral;
 - Manutenção em aparelhos de Comunicação;
 - Manutenção de softwares;
 - Manutenção em veículos.
- Relação dos serviços utilizados como insumos glosados (Anexo II - Glosa dos Serviços Utilizados como Insumos):
 - Despesas com partes e peças de reposição tais como pneus, utilizados em veículos de transporte interno;
 - Serviços de sondagem, projetos, monitoramento ambiental, análises de amostras, testes, projetos, estudos, apoio administrativo, relativo à administração de obras, assessoria e/ou consultoria, serviços de

correio, cursos e treinamentos, despachantes, despachantes aduaneiros e operações portuárias, fretamento de aeronaves, mão de obra, monitoramento ambiental, serviços administrativos, serviços auxiliares de obras, serviços de engenharia, projetos e sondagem, geração de energia, serviços de vigilância, serviços elétricos, manutenção de veículos, serviços de armazenagem de esteiras transportadoras, despesas com aquisição de peças para manutenção de veículos utilizados no transporte interno, locação de veículos;

- Transporte de amostras, de documentos, de pessoal, de rejeitos, de ativo imobilizado, de bens para conserto, de material de consumo, de máquinas, de material de segurança, de vasilhames e transporte de veículos;
 - Transporte de minério até a estação de embarque ferroviário em Cupixi, correspondente à movimentação dos produtos até o pátio da estação de carregamento de vagões;
 - Gastos com combustíveis, lubrificantes, pneus, materiais e serviços para manutenção de caminhões e carregadeiras utilizados no Transporte de minérios entre as unidades produtivas (minérios das minas até a planta industrial e à estação de embarque);
 - Transporte de minério de Cupixi até o porto de embarque, em Santana, onde são embarcados para o exterior através de navios.
- Locação de máquinas e equipamentos – caminhões e veículos automotores (Anexo III – Glosa de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos).
 - Transporte do minério até o porto de embarque (outubro/novembro de 2011 - Anexo IV – Glosa de armazenagem e fretes na operação de venda).
 - Bens do ativo imobilizado (caminhões e automóveis) que não são utilizados na produção (outubro/novembro/dezembro 2011 - Anexo V – Glosa dos créditos sobre os bens do ativo Imobilizado).
 - Outros - produtos alimentícios, tais como carne bovina, frutas, arroz, batata, etc, transporte de funcionários, locação de veículos, serviços de vigilância, abertura de praças de sondagem, locação de veículos (Anexo VI - Glosa de créditos de PIS e COFINS – Outras Operações com direito a crédito).

A ora recorrente apresentou, tempestivamente, Manifestação de Inconformidade, onde argumentou:

- a) que é pessoa jurídica de direito privado que tem por objeto a pesquisa, lavra, extração, beneficiamento, industrialização, transporte, comércio, importação e exportação de minérios e metais em geral;
- b) que a legislação de regência permite ao contribuinte apropriar créditos sobre bens e serviços relacionados ao processo produtivo e à fabricação de bens destinados à venda;

- c) que no julgamento do REsp nº 1.246.317 o STJ esclareceu que insumos, “para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003 são todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes”;
- d) que possui um processo produtivo complexo que envolve várias fases desde a preparação da área a ser explorada, extração do minério, deslocamentos e transportes internos, beneficiamento e escoamento para venda por exportação;
- e) que entre as etapas, são utilizados diversos instrumentos, ferramentas, máquinas e veículos, tais como tratores, retroescavadeiras, carregadeiras e caminhões;
- f) que o processo produtivo abrange também:
 - a. as atividades de geologia relacionadas à análise técnica das minas, as quais são realizadas como etapas preliminares (e também concomitantes) ao procedimento extractivo; e
 - b. o próprio transporte do minério na mina para tratamento, beneficiamento e escoamento para venda;
- g) que o próprio estatuto social define que “a sociedade terá por objeto (a) a pesquisa, lavra, extração, beneficiamento, industrialização, transporte, comércio, importação e exportação de minérios e metais em geral, (...) (c) a realização de estudos de inventários (...);”;
- h) que a leitura do tópico “Processo Produtivo da Fiscalizada” demonstra, em diversas oportunidades, que o processo de produção do minério de ferro, no âmbito da própria mina (ou seja, do mesmo complexo/estabelecimento industrial) envolve diretamente o carregamento e transporte da matéria entre o local de extração e o pátio das instalações de tratamento, e destas até as estações de embarque;
- i) que não faz qualquer sentido em se cogitar que o processo produtivo de uma mineradora - que pressupõe intrinsecamente o deslocamento da matéria bruta e/ou beneficiada no âmbito da mina até o escoamento para venda – não abarque o “transporte interno” do minério;
- j) que por consequência lógica, igualmente, os “gastos efetuados com recauchutagem, conserto, reforma de pneus utilizados nos veículos da empresa, destinados ao transporte interno”, são passíveis de creditamento de PIS e COFINS no sistema não-cumulativo;
- k) que a fase de pesquisa, estudos de viabilidade e análises geológicas corresponde a atividade inerente e indispensável ao processo produtivo, sendo,

inclusive, exigências legais prévias à autorização para efetivo aproveitamento das jazidas minerais;

- l) que o fornecimento de EPI aos funcionários se dá por exigência de natureza trabalhista, o que torna os itens necessários e indispensáveis para o funcionamento e regular desenvolvimento das atividades da empresa;
- m) que os deslocamentos e transportes internos de minério realizados no âmbito do estabelecimento industrial, com seus próprios veículos, correspondem a fatores de produção ligados diretamente ao objeto da empresa e, portanto, integrados ao seu processo produtivo, e que, por isso, as despesas com a manutenção dos veículos são itens qualificáveis como insumos, permitindo a apropriação de crédito de PIS e COFINS;
- n) que os serviços de frete contratados para deslocamento do minério até a estação de embarque ferroviário, e dali até o porto, podem ser perfeitamente enquadrados como insumos do processo produtivo, sendo, obviamente, essenciais ao fechamento do ciclo de produção com a venda e, assim, geração de receita;
- o) que além do enquadramento como insumo (art. 3º, II das Leis n^{os} 10.637/2002 e 10.866/2003) os transportes em questão, cujo ônus foi assumido pela UNAMGEN, podem ser enquadrados como fretes na operação de venda (art. 3º, IX da Lei n^º 10.833);
- p) que em relação aos demais fretes glosados, verifica-se que todos eles são custos e despesas necessários à atividade econômica da empresa, exercida com o objetivo de obter receita, devendo ser reconhecidos os créditos apurados sobre os citados dispêndios;
- q) que sendo atividades do processo produtivo os deslocamentos de minério no estabelecimento da UNAMGEN e aqueles até à estação de embarque ferroviário, os gastos com combustíveis, lubrificantes, pneus e materiais de manutenção utilizados nos caminhões e carregadeiras próprios são também passíveis de creditamento;
- r) que o art. 3º, II das Leis n^{os} 10.637/2002 e 10.833/2003 prevê expressamente o crédito em relação a combustíveis e lubrificantes;
- s) que as mesmas razões para o reconhecimento da legitimidade ao crédito se aplicam aos itens de manutenção dos caminhões e carregadeiras, tais como pneus, materiais e serviços de manutenção;
- t) que no que diz respeito à glosa sobre o aluguel de caminhões e veículos automotores, o equívoco na conduta fiscal é ainda mais nítido considerando que, apesar dos gastos estarem abrangidos no processo produtivo em sentido estrito, o critério previsto na legislação é ainda mais amplo, na medida em que se menciona o uso “nas atividades da empresa” (v. art. 3º, IV das Leis n^{os} 10.637/2002 a 10.833/2003), de tal forma que bastaria a constatação de que os

caminhões e veículos locados são utilizados nas atividades da UNAMGEN, o que corresponde a uma circunstância óbvia;

- u) que conforme já esclarecido, além do enquadramento como insumo (art. 3º, II das Leis n.os 10.637/2002 e 10.833/2003) os transportes do minério até o porto de embarque, cujo ônus foi assumido pela UNAMGEN, podem ser enquadrados como fretes na operação de venda (art. 3º, IX da Lei nº 10.833/2003);
- v) que a contratação de transporte para transferência do minério, que sai das unidades da empresa e segue, por linha ferroviária, até o porto de Santana, onde será carregado em navios para exportação, é uma modalidade, ou mesmo desdobramento, do frete na operação de venda;
- w) que o entendimento equivocado no sentido de que os transportes internos de minério (minério bruto – instalação de tratamento – pátio da estação de carregamento) correspondem a atividades dissociadas do processo produtivo, levou à glosa sobre os encargos de depreciação de caminhões e veículos utilizados no transporte interno de minério (nos meses de outubro a dezembro de 2011);
- x) que os itens do imobilizado utilizados na produção de bens destinados à venda ou prestação de serviços são todos aqueles que contribuem para o regular funcionamento da unidade produtiva, e sem os quais a atividade correlata seria inviável ou sofreria perdas de qualidade substanciais, o que abrange os caminhões e veículos que realizam o transporte contínuo de minério no estabelecimento da empresa;
- y) que é impossível realizar qualquer exportação de minério por via marítima sem incorrer nos custos relativos aos serviços de operações portuárias, além do que, esses dispêndios, pela sua indissociabilidade na efetivação da operação de venda, equivalem aos próprios custos com frete e armazenagem (sendo que, de fato, também remunera a armazenagem do minério);
- z) que para as glosas relativas a: (i) material de manutenção destinado às atividades gerais e área administrativa; (ii) material de consumo das atividades gerais da empresa; (iii) material elétrico em geral; (iv) manutenção em aparelhos de comunicação; (v) manutenção de softwares; (vi) serviços de correio, cursos e treinamentos, fretamento de aeronaves, mão de obra, serviços administrativos, geração de energia, serviços de vigilância, serviços elétricos, armazenagem de esteiras transportadoras; e (vii) despesas com alimentação (Anexo VI); aplicando-se o entendimento que vem sendo firmado pela doutrina e pelo CARF acerca do alcance semântico do termo “insumo” para fins de PIS e COFINS, mais consentâneo com a base de débitos das contribuições (receita bruta/faturamento), é possível reconhecer o direito aos respectivos créditos, uma vez que todos os dispêndios elencados são incorridos como fatores necessários à obtenção e manutenção da fonte produtiva de receita da empresa.

A DRJ julgou parcialmente procedente a Manifestação de Inconformidade, tendo se ancorado nos seguintes fundamentos:

- a) que a Manifestação de Inconformidade referente ao presente processo e as demais apresentadas em face dos Despachos Decisórios emitidos com base no Relatório Fiscal serão objeto de apreciação e julgamento em conjunto;
- b) que as alegações apresentadas são semelhantes em todos os processos formalizados em relação a cada trimestre do período da análise (PIS e Cofins não-cumulativos Exportação – outubro de 2010 a dezembro de 2011), de tal forma que a análise será feita em relação a todo o período fiscalizado, incluindo as glosas do Despacho Decisório contestado a que se refere o presente processo;
- c) que os critérios da essencialidade e da relevância, estabelecidos no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR e utilizados para a aferição do conceito de insumo para fins de creditamento no regime não-cumulativo da Contribuição para o PIS e da Cofins, se revelam como conceitos jurídicos indeterminados ou imprecisos, cuja aplicação deve ser feita casuisticamente, analisando se o que se pretende ser insumo é essencial ou relevante ao processo produtivo ou à prestação do serviço;
- d) que o teste de subtração, proposto pelo Ministro Mauro Campbell no julgamento do STJ, segundo o qual seriam insumos bens e serviços “cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes”, pode ser utilizado como uma importante ferramenta na identificação da essencialidade ou relevância de determinado item para o processo produtivo ou para a prestação de serviço nas situações em que não se possa ter uma certeza positiva ou negativa em relação ao enquadramento do produto ou serviço nos critérios propostos;
- e) que a aquisição de insumos constitui hipótese de creditamento distinta das demais listadas no art. 3º das Leis n^{os} 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, que possuem condições e requisitos próprios, que não se confundem com aqueles do dispositivo referente a insumos;
- f) que para se determinar quais itens são enquadrados como insumo no conceito definido pelo STJ, faz-se necessário estabelecer exatamente onde começa e onde termina o processo produtivo da ora recorrente;
- g) que na etapa de escoamento do minério da Instalação de Tratamento de Minérios (ITM) até a estação de embarque ferroviário, onde são estocadas ou basculadas diretamente dos vagões ferroviários para transporte até o porto de Santana, onde são embarcadas para o exterior, o produto (minério de ferro) já está processado e pronto para o comércio, portanto, já finalizadas as etapas de produção para que se possa enquadrar algum dispêndio como insumo nos

termos das leis de regência, a não ser em situações excepcionais a serem verificadas nos casos concretos;

- h) que, dentre os itens glosados e listados nos Anexo I existem bens diversos, incluindo peças de reposição, que apesar de não terem relação direta e imediata com o processo produtivo, são aplicados em etapas de produção do minério de ferro;
- i) que a concessão de créditos sobre valores de partes, peças e serviços de reparo de máquinas, equipamentos e outros bens é possível devido à aplicação subsidiária da legislação do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas;
- j) que impende reconhecer que são considerados insumos geradores de créditos das contribuições os bens e serviços adquiridos e utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica utilizados na produção de bens destinados à venda, quando ficar demonstrado que os dispêndios se situam no valor limite estabelecido na legislação (R\$ 326,61 até 31/12/1014 e R\$ 1.200,00 a partir de 01/01/2015) ou que da operação não resulte aumento de vida útil do bem manutenido superior a um ano, e que a reversão ou não das glosas são demonstradas a partir dos Anexo I do Relatório Fiscal, que foi reproduzido e juntado aos autos como documento não paginável e onde estão apontadas as justificativas;
- k) que os gastos com pneus são essenciais nas etapa de produção do minério de ferro, podendo ser, então, considerados como insumos passíveis de creditamento do PIS/Cofins;
- l) que não houve manifestação em relação aos itens relacionados ao material de manutenção destinado às atividades gerais da empresa e material de manutenção da área administrativa, não havendo litígio em relação a essas matérias;
- m) que em relação ao material de manutenção destinado à área de geologia e ao material de consumo destinado à área de geologia e laboratório, para que haja creditamento é necessária a comprovação de que a pesquisa, os estudos de viabilidade e as análises geológicas tenham resultado, efetivamente, na extração e venda de minério (esforço bem-sucedido), o que não resta demonstrado nos autos;
- n) que nos pedidos de ressarcimento, restituição ou compensação o ônus da prova é do contribuinte;
- o) que os bens destinados a material de proteção e segurança pessoal (EPI) utilizados na atividade produtiva são passíveis de creditamento do PIS/Cofins;
- p) que são considerados insumos geradores de créditos das contribuições os bens e serviços adquiridos e utilizados na manutenção de veículos (bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica) usados na produção de bens destinados à venda, quando ficar demonstrado que estão dentro do valor limite estabelecido

na legislação ou que a operação não resulte aumento de vida útil do bem manutenido superior a um ano;

- q) que quando for o caso, o dispêndio na aquisição do bem ou peça de reposição de valor superior ao mencionado limite que não resulte em aumento de vida útil do bem manutenido superior a um ano pode ser considerado como insumo, em vez de agregado ao imobilizado para o creditamento na forma do inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002 (homólogo ao da Lei nº 10.833, de 2003) c/c o inciso III do § 1º do mesmo art. 3º;
- r) que não há manifestação em relação às glosas de material elétrico em geral, manutenção em aparelhos de comunicação e manutenção em softwares, não havendo litígio em relação a essas matérias;
- s) que às despesas com partes e peças de reposição utilizadas em veículos de transporte interno também se aplica a fundamentação apresentada na análise das glosas em relação à manutenção de veículo, de tal forma que, obedecidas as premissas lá estabelecidas, os valores glosados devem ser revertidos ou não, conforme detalhado na reprodução da planilha Anexo II do Relatório Fiscal;
- t) que o Parecer Normativo Cosit 23/2013 dispõe que “os acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo”;
- u) que para que os dispêndios com estudos, projetos, serviços de engenharias, apoio administrativo relativo à administração de obras, serviços de sondagem, testes, amostras e análise sejam passíveis de creditamento é necessária a comprovação de que sua aplicação resultou, efetivamente, a extração e venda de minério (esforço bem-sucedido), o que não resta demonstrado nos autos;
- v) que quanto aos dispêndios com monitoramento ambiental, relacionado à redução de impacto no meio ambiente natural, uma vez que se refere a serviço que, pelo conceito de insumo estabelecido pelo STJ, enquadra-se no inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003 (serviços relevantes pelas singularidades da cadeia produtiva ou mesmo por imposição legal), figura-se passível de creditamento do PIS/Cofins;
- w) que deve ser revertida a glosa relacionada com os serviços de manutenção de veículos;
- x) que os gastos com serviços portuários não se constituem em insumos, haja vista que as atividades de carga e descarga, movimentação e transbordo de mercadoria são posteriores àquelas desenvolvidas no processo produtivo;
- y) que deve ser mantida a glosa em relação a serviço de operação portuária, aí incluído o serviço de despachante aduaneiro;

- z) que quanto às glosas referentes a assessoria e/ou consultoria, serviços de correio, cursos e treinamentos, fretamento de aeronaves, mão de obra, serviços administrativos, serviços auxiliares de obras, geração de energia, serviços de vigilância, serviços elétricos, serviços de armazenagem de esteiras transportadoras não houve contestação, não havendo litígio em relação a elas;
- aa) que a possibilidade de a despesa com frete no transporte de um bem ser considerada como insumo para fins de creditamento de PIS/Cofins está relacionada à utilização do bem transportado no processo produtivo, contribuindo o transporte para aproveitamento do bem na produção;
- bb) que as razões para reversões ou não das glosas relativas a despesas com transporte podem ser vistas na reprodução da planilha Anexo II do Relatório Fiscal;
- cc) que o bem destinado à venda (minério de ferro) é processado em etapas que vão da extração até à finalização do produto no pátio de instalação de tratamento (ITM), não havendo que se falar em processo produtivo a partir daí;
- dd) que despesa de transporte de bem cujo processo produtivo foi finalizado não se enquadra no conceito de insumo de que trata o inciso II do art. 3º das Leis n.os 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003;
- ee) que essa despesa de transporte também não se amolda ao preceito do art. 3º, IX, da Lei n 10.833/2003, pois trata-se de despesa com fretes destinados aos escoamento do minério de ferro, ainda não submetido à operação de venda, até à estação de embarque ou ate o porto, local onde o minério é manuseado e armazenado;
- ff) que não existe permissão no inciso IV do art. 3º das Leis n.os 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, para o creditamento de aluguel de veículos;
- gg) que a Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) já examinou essa questão algumas vezes e concluiu que, em se tratando de legislação tributária, veículos automotores não se caracterizam como máquinas/equipamentos;
- hh) que não há dúvidas de que a legislação tributária faz clara distinção entre máquinas e equipamentos e veículos automotores;
- ii) que quando ocorre a locação de veículos com motorista o entendimento é de que há uma prestação de serviço;
- jj) que caso o dispêndio com a prestação de serviço na modalidade locação de veículo com motorista se enquadre com insumo a que se refere o inciso II do art. 3º das Leis n.os 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, fica possibilitada a apuração do crédito de PIS/Cofins;
- kk) que as glosas referente aos itens identificados no Anexo III como aluguel de veículo com motorista devem ser revertidas, mantidas as demais;

- ll) que constam no Anexo II itens referentes a dispêndios com aluguel de veículos, sendo que essa análise aqui feita aplica-se também àquelas glosas;
- mm) que despesa de transporte de bem cujo processo produtivo foi finalizado não se enquadra no conceito de insumo de que trata o inciso II do art. 3º das Leis n^{os} 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, e nem se amolda ao preceito do art. 3º, IX da Lei n 10.833/2003, pois trata-se de despesas com fretes destinados ao escoamento do minério de ferro, ainda não submetido à operação de venda, até a estação de embarque ou até o porto, local onde o minério é manuseado e armazenado;
- nn) que foi correto o entendimento da Fiscalização concluindo que os transportes de produto pronto (meses de outubro a dezembro de 2011) não constituem fretes na operação de venda, uma vez que não havia sido vendido;
- oo) que os caminhões utilizados no transporte de minério bruto da mina até ao pátio da instalação de tratamento estão vinculados à atividades ligadas, ainda que indiretamente, ao processo produtivo da empresa, o que possibilita o aproveitamento de crédito relativos aos encargos de depreciação (meses de outubro a dezembro de 2011);
- pp) que para os caminhões utilizados para o escoamento da produção do minério já beneficiado da instalação de tratamento até ao pátio da estação de carregamento, a legislação não prevê a possibilidade de creditamento em relação à depreciação desses bens, já que a utilização de tais bens ocorreu em ocasião posterior à finalização processo produtivo;
- qq) que conforme o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, restou afastado o creditamento sobre dispêndios com terceirização de mão de obra para serviços de vigilância e os destinados a viabilizar a atividade da mão de obra utilizada em qualquer área da pessoa jurídica;
- rr) que também não são passíveis de creditamento os valores pagos por serviços de vigilância eletrônica, por não atenderem aos requisitos de essencialidade ou relevância para o processo produtivo;
- ss) que deve ser mantida a glosa em relação à aquisição de produtos alimentícios e serviços de vigilância;
- tt) que deve ser mantida a glosa em relação aos itens referentes à aquisição de bens e serviços destinados a viabilizar a alimentação da mão de obra, tais como utensílios de cozinha, talheres, copos, fogões, eletrodomésticos, etc.;
- uu) que em relação aos serviços de transporte de pessoal, a contratação de pessoa jurídica para transporte do trajeto de ida e volta do trabalho da mão de obra, quando empregada no processo de produção de bens ou de prestação de serviços, pode ser considerado insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nos termos do art. 3º, “II”, das Leis n^{os} 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, por se tratar

de dispêndio por imposição legal, mas não restou demonstrado e provado que as contratações de serviços de transporte referidas no Anexo VI ao Relatório Fiscal se destinaram a transportar apenas a mão de obra empregada no processo de produção do minério de ferro;

vv) que não restando demonstrado que o gasto foi destinado à produção de bens, por ausência de segregação, o dispêndio com contratação de pessoa jurídica para transporte de pessoal deve ter a glosa correspondente mantida;

ww) que não restou demonstrado e provado que as locações de veículos (ônibus) referidas no Anexo VI do Relatório Fiscal se destinaram a transportar apenas a mão de obra empregada no processo de produção do minério de ferro (ausência de segregação), devendo a glosa correspondente ser mantida;

xx) que para que os dispêndios relativos à abertura de praças para sondagem sejam passíveis de creditamento, é necessária a comprovação de que de sua aplicação resultou, efetivamente, a extração e venda de minério (esforço bem-sucedido), o que não resta demonstrado nos autos;

yy) que entre os demais itens listados no Anexo VI, há alguns que podem gerar créditos das Contribuições, sendo que as reversões ou não das glosas estão demonstradas a partir do Anexo VI do Relatório Fiscal ora reproduzido e juntado ao presente processo (documento não paginável), onde estão apontados os motivos.

Cientificada da decisão da DRJ, a empresa apresentou Recurso Voluntário aduzindo, em síntese, que:

- a) os processos resultantes da fiscalização devem ser reunidos e julgados em conjunto, a fim de evitar que sejam proferidas decisões divergentes em relação às glosas de mesma natureza, bem como para garantir a segurança e efetividade dos julgamentos realizados no âmbito administrativo;
- b) grande parte do indeferimento dos créditos está fundada em duas premissas adotadas pelo Fisco: (a) o conceito restritivo de insumos para fins de creditamento de PIS e COFINS (art. 3º, inciso II das Leis n.os 10.637/2002 e 10.833/2003), o qual abarcaria, na visão da Autoridade Administrativa, apenas a matéria-prima e produtos intermediários que entrem em contato físico com o produto em fabricação, além de material embalagem; e (b) o entendimento de que os custos, despesas, encargos e demais itens envolvidos na atividade da empresa não permitem qualquer forma de aproveitamento de créditos de PIS/COFINS por, supostamente, não estarem inseridos em seu processo produtivo;
- c) é direito das empresas apropiar créditos sobre todos os gastos incorridos com bens ou serviços que sejam pertinentes ao seu processo produtivo e necessários à obtenção de receita;

- d) a DRJ da 6^a Região Fiscal adotou entendimentos acerca da matéria que restringem ilegitimamente a concepção de insumos similar àquela aplicada ao IPI para fins de créditos das contribuições;
- e) o STJ reconheceu a ilegalidade do conceito restritivo de insumo constante das Instruções Normativas 247/02 e 404/04;
- f) o critério a ser empregado na análise do caso advém da decisão do STJ (essencialidade e relevância à atividade econômica do contribuinte), tendo em vista o efeito vinculante deste precedente, julgado sob o rito dos recursos repetitivos;
- g) possui um processo produtivo complexo que envolve várias fases desde a preparação da área a ser explorada, extração do minério, deslocamentos e transportes internos, beneficiamento e escoamento para venda por exportação;
- h) entre as etapas do processo produtivo são utilizados diversos instrumentos, ferramentas, máquinas, veículos e serviços necessários para o transporte dos bens até a remessa ao consumidor final;
- i) o processo produtivo abrange também: (a) as atividades de geologia relacionadas à análise técnica das minas, as quais são realizadas como etapas preliminares (e também concomitantes) ao procedimento extractivo; e (b) o próprio transporte do minério na mina para tratamento, beneficiamento e escoamento para venda;
- j) grande parte das glosas de créditos formalizadas pela DRJ da 6^a Região Fiscal derivam de uma premissa interpretativa equivocada aplicada pelo Fisco;
- k) houve alteração de critério jurídico promovida pelo Acórdão recorrido em relação à glosa dos insumos empregados nas atividades de geologia e laboratório, uma vez que a fiscalização justificou a glosa pelo fato de que os bens que se referem a uma fase anterior ao processo produtivo não podem ser qualificados no conceito de insumo e a DRJ embasou a manutenção da glosa no entendimento de que a possibilidade de creditamento estaria condicionada à comprovação de que a aplicação destes itens resultou na extração e venda de minério;
- l) a utilização dos insumos nas atividades de geologia e laboratório decorre de expressa imposição legal, o que, nos termos do posicionamento firmado pelo STJ na ocasião do julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, garante o enquadramento dos referidos bens na qualidade de insumos;
- m) é certo também que a pesquisa é um requisito indispensável e necessário ao aproveitamento das jazidas minerais, tanto por questões técnicas como por exigência legal;
- n) os serviços relativos a estudos, projetos, serviços de engenharia, apoio administrativo relativo à administração de obras, serviços de sondagem, testes,

amostras e análise versam acerca de um fato indispensável não apenas sob o aspecto técnico e prático, mas também por exigência legal;

- o) também houve alteração de critério jurídico promovida pelo Acórdão recorrido ao justificar a manutenção da glosa dos serviços relativos a estudos, projetos, serviços de engenharia, apoio administrativo relativo à administração de obras, serviços de sondagem, testes, amostras e análise com base na suposta ausência de comprovação da vinculação de tais dispêndios a um esforço bem-sucedido;
- p) é indene de dúvidas que os dispêndios incorridos com estudos, projetos, serviços de engenharias, apoio administrativo, relativo à administração de obras, serviços de sondagem, testes, amostras e análise configuram, de fato, serviços utilizados como insumos, devendo as glosas relativas a estes itens ser integralmente revertidas;
- q) as despesas relativas aos serviços portuários se referem a valores pagos às empresas que operam o porto no qual o minério é manuseado, armazenado e embarcado em navios para exportação;
- r) é impossível realizar qualquer exportação de minério por via marítima sem incorrer em custos relativos aos serviços portuários, sendo que os dispêndios, pela sua indissociabilidade na efetivação da operação de venda, equivalem aos próprios custos com frete e armazenagem (sendo que, de fato, também remunera a armazenagem do minério);
- s) não há dúvidas que os custos com serviços portuários são gastos essenciais e indispensáveis às atividades da empresa, bem como que se relacionam ao seu processo produtivo como forma de disponibilizar a mercadoria ao consumidor;
- t) a DRJ entendeu pela reversão parcial das glosas relativas ao transporte de amostras, de documentos, de pessoal, de rejeitos, de ativo imobilizado, de bens para conserto, de material de consumo, de máquinas, de material de segurança, de vasilhames e transporte de veículos, condicionando o reconhecimento do saldo credor à constatação de que a despesa com frete “foi visando a disponibilização do bem para utilização na produção”, mas manteve glosa de fretes relacionados à atividade econômica da empresa, exercida com o objetivo de obter receita;
- u) os créditos relativos ao transporte de amostras, de documentos, de pessoal, de rejeitos, de ativo imobilizado, de bens para conserto, de material de consumo, de máquinas, de material de segurança, de vasilhames e transporte de veículos deverão ser integralmente reconhecidos, cancelando-se as glosas promovidas pela fiscalização e mantidas pela DRJ;
- v) o transporte do minério até a estação de embarque ferroviário em Cupixi, e daí até o porto de embarque, se enquadram no conceito de insumos do processo

produtivo, na medida em que essenciais ao fechamento do ciclo de produção com a venda e consequente geração de receita;

- w) pelas próprias peculiaridades da indústria minerária (peso do produto, condições de carregamento/transporte e predominância das exportações por via marítima), o uso de equipamentos e veículos próprios, ou contratação de terceiros para transportar o minério até as estações ferroviárias e, em seguida, destas para o porto, é um fator empresarial indissociável do processo produtivo;
- x) é indene de dúvidas que a subtração dos serviços de frete em comento inviabiliza totalmente a atividade da Recorrente, uma vez que impede que a produção seja escoada até o porto para a consequente exportação dos produtos;
- y) além do enquadramento como insumo (art. 3º, II das Leis n^{os} 10.637/2002 e 10.833/2003), os serviços de frete em questão, cujo ônus foi assumido pela ora recorrente, podem ser enquadrados como fretes na operação de venda (art. 3º, IX da Lei n^º 10.833/2003);
- z) por questões de logística operacional, necessita fracionar as operações de venda dos produtos fabricados, remetendo-os, inicialmente, à estação de embarque ferroviário e, posteriormente, à estação de embarque no porto e que esses procedimentos são necessários para viabilizar o escoamento de sua produção e a consequente comercialização do produto desenvolvido;
 - aa) o frete na operação de venda previsto no inciso IX do art. 3º da Lei n^º 10.833/2003 deve contemplar todos os transportes das mercadorias necessários à sua circulação econômica, o que, no caso, compreende os fretes contratados para viabilizar o transporte das mercadorias até o porto, para a posterior exportação;
 - bb) a previsão para creditamento de PIS e COFINS em relação às despesas com alugueis de prédios, máquinas e equipamentos, encontra amparo no citado inciso IV dos arts. 3º das Leis n^{os} 10.637/02 e 10.833/03;
 - cc) em relação a essas despesas alugueis, diferentemente do que ocorre com outras hipóteses de creditamento que restringem a utilização do bem à etapa produtiva do contribuinte (ex: créditos sobre insumos e ativo permanente), a tomada de créditos sobre os dispêndios com aluguel é ampla, abarcando os itens utilizados em toda a atividade da empresa, seja comercial, produtiva ou administrativa;
 - dd) o CARF possui precedentes que autorizam a apropriação de créditos de PIS/COFINS sobre os dispêndios com locação de veículos;
 - ee) a glosa de despesas de armazenagem e fretes na operação de venda – transporte do minério até o porto e embarque – é uma repetição (mesmos

fundamentos) daquela realizada em relação ao transporte de minério até a estação de embarque ferroviário em Cupuxi e dali até o porto de embarque;

- ff) as glosas em apreço podem ser enquadradas tanto como insumo (art. 3º, inciso II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03) quanto como frete na operação de venda (art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/03);
- gg) a contratação de transporte para transferência do minério, que sai das unidades da recorrente e segue, por linha ferroviária, até o porto de Santana, onde será carregado em navios para exportação, é uma modalidade, ou mesmo desdobramento do frete na operação de venda;
- hh) como todas as vendas da recorrente são direcionadas ao mercado externo, trata-se, inclusive, da execução natural de operações de exportação que, ao envolverem o transporte marítimo em uma das etapas de frete, podem ser pactuadas conforme critérios de assunção de custos de frete, seguro, responsabilidade, etc.;
- ii) o certo, sob qualquer ângulo, é que se trata de despesas contratadas com pessoas jurídicas, cujo ônus foi assumido pela recorrente, para realização de fretes ferroviários direcionados ao escoamento do minério até o porto de Santana, no qual a mercadoria é despachada para exportação;
- jj) as operações de transporte do minério da mina até a estação de embarque ferroviário em Cupixi corresponde à etapa da atividade econômica desenvolvida pela recorrente e participam do processo de disponibilização dos bens à venda, de tal forma que devem ser revertidas as glosas relativas aos encargos de depreciação de caminhões incorporados ao ativo imobilizado;
- kk) o ativo imobilizado, para gerar direito aos créditos de PIS/COFINS, deve ter relação direta, ou mesmo indireta (quando se mostrar essencial) à produção e a geração de receita, que corresponde, ao final, à base tributável das contribuições;
- ll) para os gastos relativos a: (i) material de manutenção destinado às atividades gerais e área administrativa; (ii) material de consumo das atividades gerais da empresa; (iii) material elétrico em geral; (iv) manutenção em aparelhos de comunicação; (v) manutenção de softwares; (vi) serviços de correio, cursos e treinamentos, fretamento de aeronaves, mão de obra, serviços administrativos, geração de energia, serviços de vigilância, serviços elétricos, armazenagem de esteiras transportadoras; e (vii) despesas com alimentação (Anexo VI), cuja glosa foi mantida pela DRJ, é de se ressaltar que, aplicando-se o entendimento que vem sendo firmado pelo STJ e reiteradamente aplicado pelo CARF acerca do alcance semântico do termo “insumo” para fins de PIS e COFINS, mais consentâneo com a base de débitos das contribuições (receita bruta/faturamento), é possível reconhecer o direito aos respectivos créditos;
- mm) em relação às glosas concernentes às aberturas de praças para sondagem, reitera a argumentação já apresentada quando tratou do material de

manutenção destinado à área de geologia/material de consumo destinado à área de geologia e de laboratório e dos serviços de sondagem, serviços de engenharia, projetos, análises de amostras, testes, projetos, estudos e outros, tendo em vista se tratar de dispêndio indispensável não apenas sob o aspecto técnico e prático, mas também por exigência legal;

nn) caso se entenda que os documentos juntados ao processo não são suficientes à comprovação do direito postulado, deve ser reconhecida a necessidade de realização de diligência; e

oo) que em matéria tributária deve a fiscalização buscar a verdade material dos fatos para apurar a efetiva existência do crédito.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Arnaldo Diefenthäeler Dornelles, Relator.

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

Dos limites da lide

Conforme se depreende dos documentos juntados aos autos, a lide estabelecida no presente processo tem como origem a glosa feita em relação a uma série de dispêndios que, no entender da fiscalização, não dariam direito a crédito da Cofins não-cumulativa.

Após o julgamento de primeira instância, onde a autoridade julgadora *a quo* reverteu a glosa relativa a diversos créditos pleiteados pela recorrente, a lide continua unicamente em relação aos dispêndios que permaneceram glosados e que foram devidamente contestados pela recorrente em seu Recurso Voluntário, a saber:

- Relação de bens utilizados como insumos glosados (Anexo I – Créditos glosados – Bens Utilizados como Insumos):
 - Material de manutenção destinado às atividades gerais da empresa e não vinculados às atividades industriais, material de manutenção destinado à área de geologia e material de manutenção da área administrativa;
 - Material de consumo das atividades gerais da empresa e os destinados à área de geologia e de laboratório;
 - Material elétrico em geral;
 - Manutenção em aparelhos de Comunicação;
 - Manutenção de softwares.
- Relação dos serviços utilizados como insumos glosados (Anexo II - Glosa dos Serviços Utilizados como Insumos):

- Serviços de sondagem, projetos, análises de amostras, testes, estudos, apoio administrativo, relativo à administração de obras, serviços de correio, cursos e treinamentos, despachantes, despachantes aduaneiros e operações portuárias, fretamento de aeronaves, mão de obra, serviços administrativos, serviços de engenharia, geração de energia, serviços de vigilância, serviços elétricos, serviços de armazenagem de esteiras transportadoras;
- Transporte de amostras, de documentos, de pessoal, de ativo imobilizado, de bens para conserto, de material de consumo, de material de segurança e de vasilhames, onde a DRJ considerou, no caso concreto, não ser possível afirmar a utilização do bem transportado no processo produtivo;
- Transporte de minério até a estação de embarque ferroviário em Cupixi, correspondente à movimentação dos produtos até o pátio da estação de carregamento de vagões;
- Transporte de minério de Cupixi até o porto de embarque, em Santana, onde são embarcados para o exterior através de navios.
- Locação de máquinas e equipamentos sem motorista – caminhões e veículos automotores (Anexo III – Glosa de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos).
- Transporte do minério até o porto de embarque (outubro/novembro de 2011 - Anexo IV – Glosa de armazenagem e fretes na operação de venda).
- Caminhões do ativo imobilizado utilizados no escoamento da produção, para transporte do minério da mina até Cupixi (outubro/novembro/dezembro 2011 - Anexo V – Glosa dos créditos sobre os bens do ativo Imobilizado).
- Outros - despesas com alimentação e abertura de praças de sondagem, (Anexo VI - Glosa de créditos de PIS e COFINS – Outras Operações com direito a crédito).

Quanto à aquisição de peças e de serviços para manutenção em veículos, apesar de a DRJ ter estabelecido que as glossas poderiam ser revertidas apenas quando ficasse demonstrado que o valor estivesse dentro do limite estabelecido na legislação ou que a operação não resultasse em aumento de vida útil do veículo em mais de um ano, verificamos nos Anexos I e II, juntados ao processo pela DRJ como arquivo não paginável, que com exceção de um serviço contratado, cuja descrição a DRJ entendeu como insuficiente para análise da possibilidade de creditamento, todos os outros itens relacionados com a manutenção em veículos tiveram sua glosa revertida, de tal forma que a recorrente não fez menção a essa matéria em sede recursal, o que deixa a lide estabilizada em relação a ela. A DRJ reverteu também todas as glossas relativas às despesas com manutenção de veículos de transporte e manteve todas as glossas relativas às despesas com aquisição de peças para manutenção de veículo de transporte, o que não foi contestado no Recurso Voluntário apresentado.

Quanto às glosas do Anexo VI, a recorrente só se manifesta em seu Recurso Voluntário em relação às despesas com alimentação e com a abertura de praças de sondagem, não perdurando a lide, portanto, para as demais matérias ali tratadas.

É de se destacar, ainda, que a recorrente não atacou, mesmo que genericamente, nem na Manifestação de Inconformidade e nem no Recurso Voluntário, as glosas promovidas pela fiscalização sobre os dispêndios relativos aos serviços de “assessoria e consultoria” e aos “serviços auxiliares de obra”, de tal forma que a lide sequer se instaurou sobre essas matérias.

Do julgamento em conjunto

A recorrente relata ter apresentado dez pedidos de ressarcimento relativos a créditos da Contribuição para o PIS e da Cofins do período compreendido entre o 4º trimestre de 2010 e o 4º trimestre de 2011, que foram analisados em conjunto em uma fiscalização abrangendo todo o período, e na qual foi “emitido apenas um Relatório de Auditoria Fiscal contendo a descrição e a justificativa das glosas efetuadas ao longo de todo o período”, apesar de ter sido expedido um despacho decisório para cada pedido de ressarcimento transmitido pela empresa.

Pondera que “os bens e serviços utilizados pela Recorrente, cujos créditos foram glosados pela Fiscalização, se repetem nos diferentes trimestres em que o crédito foi apurado”, e por isso “requer seja determinada a reunião e o julgamento em conjunto dos referidos processos administrativos, para evitar que sejam proferidas decisões divergentes em relação às glosas de mesma natureza, bem como para garantir a segurança e efetividade dos julgamentos realizados no âmbito administrativo”.

O pedido da recorrente é mais do que razoável, haja vista a clara conexão existente entre os dez processos que se originaram da fiscalização realizada em razão dos dez pedidos de ressarcimento apresentados. Mas nenhuma ação adicional se faz necessária, uma vez que os processos, ao chegarem neste Conselho, foram reunidos em um mesmo lote, tendo sido eleito um deles como paradigma para os demais, de tal forma que a decisão do julgamento do processo paradigmático se estenderá para os outros processos que se encontram no CARF para julgamento.

Do conceito de insumo

A recorrente argumenta “que grande parte do indeferimento dos créditos está fundada em duas premissas adotadas pelo Fisco: 1) O conceito restritivo de insumos para fins de creditamento de PIS e COFINS (art. 3º, inciso II das Leis nº's 10.637/2002 e 10.833/2003), o qual abarcaria, na visão da Autoridade Administrativa, apenas a matéria-prima e produtos intermediários que entrem em contato físico com o produto em fabricação, além de material embalagem; 2) O entendimento de que os custos, despesas, encargos e demais itens envolvidos na atividade da Produzir Agropecuária não permitem qualquer forma de aproveitamento de créditos de PIS/COFINS por, supostamente, não estarem inseridos em seu processo produtivo”.

Defende “que em virtude da correlação lógica com a base de débitos das contribuições (receita), e em observância à sistemática inerente ao princípio da não-cumulatividade, é direito das empresas apropriar créditos sobre todos os gastos incorridos com

bens ou serviços que sejam pertinentes ao seu processo produtivo e necessários à obtenção de receita”.

Reclama que, “embora o processo produtivo tenha sido delineado nos cursos dos trabalhos de fiscalização e, inclusive, registrado nas fls. 02 e 03 do Relatório Fiscal emitido pela Autoridade Fiscal, percebe-se que a DRJ da 06^a Região Fiscal adotou entendimentos acerca da matéria que restringem ilegitimamente a concepção de insumos similar àquela aplicada ao IPI para fins de créditos das contribuições em apreço”.

E conclui dizendo “que são manifestamente ilegais as acepções restritivas do conceito de insumo adotadas pela DRJ da 06^a Região Fiscal no acórdão impugnado. O critério devido a ser empregado na análise do caso advém da decisão do STJ (essencialidade e relevância à atividade econômica do contribuinte), tendo em vista o efeito vinculante deste precedente (firmado, repita-se, sob o rito dos recursos repetitivos)”.

Tem razão a recorrente em defender a aplicação do critério da essencialidade e relevância estabelecido pelo STJ no REsp nº 1.221.170-PR. Por isso é fundamental que esclareçamos, a partir da referida decisão do STJ, o entendimento seguido no presente voto para fins de aplicação do disposto no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002 (Contribuição para o PIS/Pasep), e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 (Cofins), especialmente no que diz respeito ao conceito de insumo (inciso II do art. 3º de ambas as Leis).

Dispõe o **caput** do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III – (VETADO)

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

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.

IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

De maneira muito semelhante, dispõe o **caput** do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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)

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

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

Conforme se depreende da leitura desses dispositivos legais, o legislador estabeleceu uma série de creditamentos que a pessoa jurídica poderá fazer para deduzir dos valores das contribuições apurados na forma do art. 2º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, por vezes vinculando esse direito ao exercício de uma atividade específica.

Como se tratam de textos legais muito semelhantes, as referências que fizemos a partir de agora apenas a inciso se aplicam para ambas as Leis, deixando a referência expressa à lei específica para as poucas diferenças existentes.

O inciso I, por exemplo, trata da atividade comercial, permitindo à pessoa jurídica que a exerce a apropriação de créditos relativos aos bens adquiridos para revenda, com as exceções que lista.

O inciso II, por sua vez, trata da atividade industrial e da atividade de prestação de serviços, permitindo à pessoa jurídica que as exerce a apropriação de **créditos relativos aos insumos** (bens e serviços) utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Observe-se que os permissivos dispostos nos incisos I e II não são excludentes, de tal sorte que uma pessoa jurídica que atue tanto na revenda de bens quanto na prestação de serviços e na produção e venda de bens poderá apurar créditos relativos aos bens adquiridos para revenda, aos insumos utilizados na prestação de serviços e aos insumos utilizados na produção de bens.

O inciso IX da Lei nº 10.637, de 2002, e o inciso III da Lei nº 10.833, de 2003, permitem à pessoa jurídica o creditamento relativo aos custos com energia elétrica e energia térmica consumidas em seus estabelecimentos, independentemente da atividade para onde essas energias são direcionadas. Note-se que, caso não existissem esses incisos, o crédito das contribuições, relativo à energia elétrica e à energia térmica, somente estaria permitido, nos termos do inciso II, para aquela parcela utilizada como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Da mesma forma, os incisos IV, V e VII, que tratam, respectivamente, dos créditos relativos aos aluguéis pagos a pessoa jurídica, ao valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica e às edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, não estão vinculados ao exercício de uma atividade específica.

O inciso VI permite à pessoa jurídica a apropriação de créditos relativos à aquisição ou fabricação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, desde que destinados à locação a terceiros, à utilização na produção de bens para venda ou à utilização na prestação de serviços.

O inciso VIII tem o efeito de expurgar do valor devido a título de contribuição aquela parcela composta pela venda de bens que, por alguma razão, acabam sendo devolvidos.

O inciso IX da Lei nº 10.833, de 2003, permite à pessoa jurídica o aproveitamento de créditos de Cofins relativos à armazenagem de mercadoria e ao frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for por ela suportado, hipótese que foi estendida para a Contribuição para o PIS/Pasep pelo disposto no inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003. Note-se que, nesse caso, por estar para além da fase de fabricação ou de produção dos bens, a armazenagem e o frete não podem ser considerados como insumos dessas atividades, cujo creditamento está previsto no inciso II.

O inciso X permite, de forma casuística, apenas para a pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção, o crédito de contribuições não-cumulativas relativo ao vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados.

Por fim, o inciso XI, tratando novamente da atividade de produção de bens para venda e da atividade de prestação de serviços, permite à pessoa jurídica que as exerce o aproveitamento dos créditos relativos aos bens incorporados ao ativo intangível, e que sejam utilizados nessas atividades.

Feita essa breve análise dos incisos do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, é preciso contextualizar a polêmica que se estabeleceu, em relação ao disposto no inciso II (especificamente em relação ao conceito de insumo), entre a RFB e as pessoas jurídicas contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativa e da Cofins.

Ocorre que, a fim de disciplinar a incidência não-cumulativa das contribuições, foram publicadas a IN SRF nº 247, de 2002, e a IN SRF nº 404, de 2004, que, a partir de uma visão própria da legislação do IPI, restringiram o conceito de insumo apenas àquilo que fosse utilizado diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços, restringindo, com isso, o universo de bens e de serviços que poderiam gerar direito a crédito para as pessoas jurídicas.

Inconformados com essa visão restritiva do conceito de insumo trazida pela IN SRF nº 247, de 2002, e pela IN SRF nº 404, de 2004, não foram poucos os contribuintes que recorreram ao judiciário na tentativa de firmar a tese de que insumo, para efeitos de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativa e da Cofins não-cumulativa, corresponde a todos os custos e despesas necessários ao desenvolvimento empresarial.

No REsp nº 1.221.170, que tratou dos Temas 779 e 780 e que foi julgado sob a sistemática de recursos repetitivos, o STJ assentou a tese de que era ilegal a disciplina de creditamento prevista na IN SRF nº 247, de 2002, e na IN SRF nº 404, de 2004, e que “o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço –

para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte". Eis a ementa:

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

(STJ, REsp nº 1.221.170-PR, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia, Primeira Seção, Data do julgamento: 22/02/2018)

Vê-se, com isso, que o STJ adotou uma posição intermediária entre o que defendia a RFB e o que pleiteavam os contribuintes, definindo insumo para fins de creditamento das contribuições não-cumulativas como tudo aquilo que é essencial ou relevante para a produção de bens para venda (processo produtivo) ou para a prestação de serviços.

Nesse ponto alguém poderia objetar que a ementa do REsp nº 1.221.170 não associou a essencialidade ou relevância ao processo produtivo ou à prestação de serviços, mas sim ao "desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte", de tal forma que mesmo os insumos utilizados fora do processo produtivo ou desconectados da prestação de serviços poderiam gerar direito a crédito, se essenciais ou relevantes ao desenvolvimento da atividade econômica.

Mas essa não é a interpretação a ser extraída da decisão emanada no REsp nº 1.221.170, que precisa ser compreendida a partir da leitura dos votos apresentados pelos Ministros e do Acórdão exarado, e que não deixam dúvidas de que os insumos que geram direito

a crédito das contribuições não-cumulativas são aqueles essenciais e relevantes à produção de bens para venda (ao processo produtivo) ou à prestação de serviços.

Essa é a posição expressa pelo Juiz Federal Andrei Pitten Velloso em artigo publicado no Jornal Carta Forense, em 17/07/2019, sob o título “PIS/COFINS não cumulativo: o conceito de insumos à luz da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça” (acessado no endereço da internet <http://www.cartaforense.com.br/conteudo/columnas/piscofins-nao-cumulativo-o-conceito-de-insumos-a-luz-da-jurisprudencia-do-superior-tribunal-de-justica/18219>):

A nosso juízo, a distinção fundamental diz respeito à vinculação com o processo produtivo ou com a atividade específica de prestação de serviços. Em que pese tenha se consignado na ementa do julgado que a relevância diz respeito ao “desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”, a análise atenta dos votos exarados e das posições refutadas evidencia que não foi acolhido o direito ao creditamento de despesas que não são necessárias para a *realização* o serviço contratado ou para a *produção* do bem comercializado, como sucede com as despesas atinentes à comercialização e à entrega dos bens produzidos, entre as quais sobressaem os gastos com publicidade e com comissões de vendas a representantes. Apesar de serem despesas operacionais, os gastos com publicidade, com as vendas e com a entrega de produtos comercializados não geram direito a creditamento, porquanto não dizem respeito à sua industrialização.

Para que não restem dúvidas de que os insumos aptos a gerar crédito das contribuições não-cumulativas, nos exatos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, são aqueles vinculados à produção de bens ou à prestação de serviços, reproduzimos a seguir alguns excertos do voto do Ministro relator Napoleão Nunes Mais Filho, que falam por si sós:

34. Observa-se, como bem delineado no voto proferido pelo eminentíssimo Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, que a conceituação de insumo prevista nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 está atrelada ao critério da *essencialidade* para a atividade econômica da empresa, de modo que devem ser considerados, no conceito de insumo, todos os bens e serviços que sejam pertinentes ao processo produtivo ou que viabilizem o processo produtivo, de forma que, se retirados, impossibilitariam ou, ao menos, diminuiriam o resultado final do produto; é fora de dúvida que não ocorre a ninguém afirmar que os produtos de limpeza são insumos diretos dos pães, das bolachas e dos biscoitos, mas não se poderá negar que as despesas com aqueles produtos de higienização do ambiente de trabalho oneram a produção das padarias.

...

39. Em resumo, Senhores Ministros, a adequada compreensão de insumo, para efeito do creditamento relativo às contribuições usualmente denominadas PIS/COFINS, deve compreender todas as despesas diretas e indiretas do contribuinte, abrangendo, portanto, as que se referem à totalidade dos insumos, não sendo possível, no nível da produção, separar o que é essencial (por ser físico, por exemplo), do que seria acidental, em termos de produto final.

40. Talvez accidentais sejam apenas certas circunstâncias do modo de ser dos seres, tais como a sua cor, o tamanho, a quantidade ou o peso das coisas, mas a *essencialidade*, quando se trata de produtos, possivelmente será tudo o que participa da sua formação; deste modo, penso, respeitosamente, mas com segura convicção, que a definição restritiva proposta pelas Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004, da SRF, efetivamente não se concilia e mesmo afronta e desrespeita o comando contido no art.

3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que explicita rol exemplificativo, a meu modesto sentir. (grifei)

Também alguns excertos do voto-vista da Ministra Regina Helena Costa:

Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a **relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, **embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção**, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição **na produção ou na execução do serviço**. (grifei)

Por fim, um breve excerto do voto-vogal do Ministro Mauro Campbell Marques:

Continuando, extrai-se do supracitado excerto do voto proferido no REsp nº 1.246.317 que a definição de "insumos" para efeito do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002 - PIS e mesmo artigo da Lei n. 10.833/2003 - COFINS é que:

1º - O bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou para viabilizá-los (**pertinência ao processo produtivo**);

2º - A produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição (**essencialidade ao processo produtivo**); e

3º - Não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto (**possibilidade de emprego indireto no processo produtivo**).

Definido o conceito de insumo para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep não-cumulativa e da Cofins não-cumulativa como tudo aquilo que é essencial ou relevante para a produção de bens para venda (processo produtivo) ou para a prestação de serviços, é preciso agora estabelecer os critérios para sua aplicação.

Para esse feito nos socorremos da criteriosa análise desenvolvida no voto do relator da apelação feita no processo nº 5016070-05.2017.4.04.7100/RS (TRF4), Juiz Federal Andrei Pitten Velloso:

Para se aplicar a tese firmada pelo STJ, faz-se necessário concretizar as noções de "essencialidade" e de "relevância" para o desempenho de atividade fim da empresa, o que deve ser feito à luz dos fundamentos determinantes do julgado em apreço.

Em primeiro lugar, vale registrar que, como ressaltou o Ministro Napoleão Nunes Maia, o conceito de insumo não pode ficar restrito aos itens utilizados diretamente na produção, estendendo-se a todos aqueles necessários para o desempenho da atividade produtiva:

*"... a conceituação de **insumo** prevista nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 está atrelada ao critério da **essencialidade** para a atividade econômica da empresa, de modo que devem ser considerados, no conceito de **insumo**, todos os bens e serviços que sejam pertinentes ao processo produtivo ou que viabilizem o processo produtivo, de forma que, se retirados, impossibilitariam ou, ao menos,*

diminuiriam o resultado final do produto; é fora de dúvida que não ocorre a ninguém afirmar que os produtos de limpeza são insumos diretos dos pães, das bolachas e dos biscoitos, mas não se poderá negar que as despesas com aqueles produtos de higienização do ambiente de trabalho oneram a produção das padarias."

Daí a conclusão de que:

"a adequada compreensão de insumo, para efeito do creditamento relativo às contribuições usualmente denominadas PIS/COFINS, deve compreender todas as despesas diretas e indiretas do contribuinte, abrangendo, portanto, as que se referem à totalidade dos insumos, não sendo possível, no nível da produção, separar o que é essencial (por ser físico, por exemplo), do que seria acidental, em termos de produto final."

Nessa mesma linha se insere a manifestação do Ministro Mauro Campbell Marques:

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

Em resumo, é de se definir como insumos, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes." (excerto do voto do Ministro Mauro Campbell Marques - destaque original)

Especificamente quanto à concreção do significado dos critérios da **essencialidade** e da relevância, é esclarecedor este excerto do voto da Ministra Regina Helena Costa:

*Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da **essencialidade** diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.*

*Por sua vez, a **relevância**, considerada como critério definidor de **insumo**, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.*

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.

Destarte, tais noções dizem com o processo produtivo, não com a ulterior comercialização e entrega dos bens produzidos.

Deve-se diferenciar, portanto, entre elementos e custos necessários à produção dos bens e aqueles pertinentes à sua comercialização e entrega. Nesse sentido, o Ministro Napoleão Nunes Maia recorreu ao exemplo da elaboração de um bolo para indicar que a energia do forno é fundamental para o processo produtivo, mas, em contraposição, o papel utilizado para envolver o bolo não se qualifica como um item essencial:

"13. Mais um exemplo igualmente trivial: se não se pode produzir um bolo doméstico sem os ovos, a farinha de trigo e o fermento, que são ingredientes – ou insumos – materiais e diretos, por que será que ocorrerá a alguém que conhece e comprehende o processo de produção de um bolo afirmar que esse produto (o bolo) poderia ser elaborado sem o calor ou a energia do forno, do fogão à lenha ou a gás ou, quem sabe, de um forno elétrico? Seria possível produzir o bolo sem o insumo do calor do forno que o assa e o torna comestível e saboroso?"

"14. Certamente não, todos irão responder; então, por qual motivo os ovos, a farinha de trigo e o fermento, que são componentes diretos e físicos do bolo, considerados insumos, se separariam conceitualmente do calor do forno, já que sem esse calor o bolo não poderia ser assado e, portanto, não poderia ser consumido como bolo? Esse exemplo banal serve para indicar que tudo o que entra na confecção de um bem (no caso, o bolo) deve ser entendido como sendo insumo da sua produção, quando sem aquele componente o produto não existiria; o papel que envolve o bolo, no entanto, não tem a essencialidade dos demais componentes que entram na sua elaboração."

Trilhando essa senda, o Ministro Mauro Cambpell indicou expressamente que despesas com comissões de vendas a representantes e propagandas não geram direito a crédito, por não serem essenciais ou relevantes ao processo produtivo:

"Segundo o conceito de insumo aqui adotado não estão incluídos os seguintes "custos" e "despesas" da recorrente: gastos com veículos, materiais de proteção de EPI, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. É que tais "custos" e "despesas" não são essenciais ao processo produtivo da empresa que atua no ramo de alimentos, de forma que a exclusão desses itens do processo produtivo não importa a impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto."

Conclusão diversa implicaria em distorção do entendimento acolhido pelo Superior Tribunal de Justiça, vez que redundaria na aplicação da tese do crédito financeiro, vinculado às noções de custos e despesas operacionais considerados no âmbito do IRPJ.

Esclarecida a compreensão desta relatoria sobre a matéria e esclarecidos os critérios a serem utilizados como balizas nos casos concretos, passemos a analisar as glosas feitas pela fiscalização e que ainda se encontram em discussão no presente processo.

Do material de manutenção destinado à área de geologia e do material de consumo destinado à área de geologia e de laboratório

Sob o argumento de que, para que sejam passíveis de creditamento, é necessária a comprovação de que a aplicação dos materiais de manutenção e de consumo em atividade geológica ou laboratório tenha resultado, efetivamente, na extração e venda de minério (esforço bem sucedido), o que não é possível determinar a partir do que consta nos autos, a DRJ manteve a glosa promovida pela fiscalização sobre esses itens.

A recorrente se defende dizendo que a posição adotada pela DRJ caracteriza alteração de critério jurídico, uma vez que a glosa promovida pela fiscalização foi fundamentada no entendimento de que os insumos empregados nas atividades de geologia e laboratório não integram o processo produtivo, haja vista que se referem a momento anterior à efetiva extração do minério em jazidas.

Quanto ao mérito, a recorrente explica “que a utilização dos bens tratados no presente tópico decorre de expressa imposição legal, o que, nos termos do posicionamento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça na ocasião do julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, garante o enquadramento dos referidos bens na qualidade de insumos”.

Cita as Normas Reguladoras de Mineração – NRM, editadas pelo Departamento Nacional de Produção Mineral – DNPM (autarquia federal vinculada ao Ministério de Minas e Energia), onde diz que “entende-se por indústria de produção mineral aquela que abrange a pesquisa mineral”, sendo que “o termo pesquisa mineral abrange a execução dos trabalhos necessários à definição da jazida, sua avaliação e a determinação da exequibilidade do seu aproveitamento econômico compreendendo, entre outros, os seguintes trabalhos de campo e laboratório: a) levantamentos geológicos em escala conveniente; (...) e) amostragens sistemáticas; f) análises físicas e químicas das amostras e dos testemunhos de sondagens”.

Afirma que “a pesquisa é um requisito indispensável e necessário ao aproveitamento das jazidas minerais, tanto por questões técnicas como por exigência legal”, e cita o Código de Mineração (Decreto nº 62.934, de 1968) e Código de Minas (Decreto-Lei nº 227, de 1967), que confirmariam seu entendimento.

Diz estar “devidamente demonstrado que os insumos de pesquisa, atividades geológicas e análises laboratoriais estão, sim, inseridos no processo produtivo (v. NRM do DNPM) e são indispensáveis, técnica e legalmente, para o aproveitamento de jazidas minerais”.

Transcreve ementa do Acórdão do CARF de nº 3301-006.109, onde se reconheceu o direito creditório, entre outros, sobre os gastos incorridos com pesquisa na fase de pré-beneficiamento do minério.

Quanto à aventureira alteração de critério jurídico promovida pelo Acórdão recorrido, sem razão a recorrente. Tanto a glosa promovida pela fiscalização quanto a sua manutenção pela DRJ foram embasadas no entendimento de que os materiais destinados à área de geologia e ao laboratório não se enquadravam no conceito de insumo, não sendo, portanto, passíveis de gerarem créditos das Contribuições.

Não obstante, no que diz respeito ao mérito, a razão lhe assiste. Isso porque, apesar de a pesquisa associada ao processo de mineração, onde estão abrangidas a área de geologia e o laboratório, não ser essencial ao processo produtivo (não constitui elemento estrutural e inseparável do processo produtivo), ela atende ao critério da relevância, não só por ser uma exigência legal, mas também pela importância que as prospecções geológicas têm para a atividade de exploração do terreno da mina.

É nesse sentido que restou decidido no Acórdão 3401-008.964, prolatado em 27 de abril de 2021, cujo excerto do voto do i. relator Oswaldo Gonçalves de Castro Neto reproduzo a seguir e adoto como razão de decidir:

2.5.5. Para ser relevante não é necessário pertencer ao processo produto mas possuir importância tal que sem a mercadoria ou o serviço este processo perde qualidade; tudo conforme escorreita lição da Ministra Regina Helena Costa no Precedente Vinculante que determinou o conceito de insumos, acima citado.

2.5.6. O artigo 14 caput e do Código de Minas (Decreto 227/67) define pesquisa mineral como “a execução dos trabalhos necessários à definição da jazida, sua avaliação e a determinação da exeqüibilidade do seu aproveitamento econômico”. Com isto se quer dizer que, os gastos pré-operacionais tem como finalidade indicar a viabilidade econômica da empreitada, se o espaço a ser explorado com a atividade mineradora trará retorno financeiro – fato suficiente a demonstrar a sua relevância, ainda mais tendo em mente as externalidades ambientais da mineração.

2.5.6.1. Não fosse suficiente, o artigo 22 inciso V do Código de Minas elenca como pré-requisito à exploração do solo a apresentação “dos respectivos trabalhos de pesquisa” (...) “contendo os estudos geológicos e tecnológicos quantificativos da jazida e demonstrativos da exeqüibilidade técnico-econômica da lavra”. Portanto, as atividades de pesquisas, exploração de solo, projetos e serviços de engenharia, realizados na fase pré-operacional afiguram-se como obrigações legais para a exploração da atividade mineradora, logo, estes serviços qualificam-se como insumos das contribuições.

Quanto à posição adotada pela DRJ com base no Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018, de que a atividade de pesquisa só pode gerar direito a crédito se o processo em que ela estiver inserido efetivamente resultar em um bem destinado à venda, ela é no mínimo duvidosa. Mas no caso aqui analisado nem precisamos entrar nessa discussão para reconhecer o crédito para a recorrente, uma vez que, por se tratar de imposição legal, não há qualquer justificativa para a glosa efetuada pela fiscalização, especialmente após o julgamento do REsp 1.221.170-PR.

Diane do exposto, revere as glosas relativas aos dispêndios com o material de manutenção destinado à área de geologia e com o material de consumo destinado à área de geologia e de laboratório, cuja relação encontramos no Anexo I, juntado ao processo pela DRJ como arquivo não paginável.

Dos serviços de sondagem, dos serviços de engenharia, dos projetos, das análises de amostras, dos testes, dos estudos e do apoio administrativo relativo à administração de obras

A DRJ entendeu que os serviços de sondagem, os serviços de engenharia, os projetos, as análises de amostras, os testes, os estudos e o apoio administrativo relativo à administração de obras estão relacionados com pesquisa e prospecção, e glosou os créditos relativos a esses dispêndios com a mesma justificativa apontada no tópico anterior, qual seja, de que não restou demonstrado e comprovado que os serviços resultaram, efetivamente, na extração e venda de minério (esforço bem sucedido).

A recorrente adota a mesma linha de defesa apresentada no tópico anterior, alegando, inicialmente, alteração de critério jurídico, e, no que diz respeito ao mérito, lembrando que o Código de Mineração (Decreto nº 62.934, de 1968) exige que a jazida esteja pesquisada na outorga da lavra, e acrescentando que todas as considerações expendidas no tópico anterior se aplicam aos dispêndios aqui tratados.

E nisso tem razão. Por isso o tratamento que deve ser dado aos serviços aqui analisados é o mesmo que foi dado aos materiais destinados à área de geologia e de laboratório,

o que significa dizer que não restou caracterizada a alegada alteração de critério jurídico no Acórdão recorrido e que, no mérito, a recorrente tem razão.

Estando os serviços aqui em discussão associados com as atividades de pesquisa e prospecção, é de se reconhecer o atendimento ao critério da relevância, especialmente pelo fato de que essas atividades são uma imposição legal para aquele que quiser explorar a atividade mineradora.

Dessa forma, revere as glosas relativas aos dispêndios com os serviços listados no Anexo II, juntado ao processo pela DRJ como arquivo não paginável, cuja justificativa foi expressa nos seguintes termos: “Pesquisa e prospecção – esforço bem-sucedido não demonstrado e comprovado” ou, simplesmente, “esforço bem-sucedido não demonstrado e comprovado”.

Do serviço de operação portuária e do serviço de despachante aduaneiro

Entendendo “que os gastos com serviços portuários não se constituem em insumos, haja vista que as atividades de carga e descarga, movimentação e transbordo de mercadoria são posteriores àquelas desenvolvidas no processo produtivo, pois, conforme consta do Parecer Normativo Cosit nº 05/2018, não podem ser considerados insumos aqueles bens ou serviços ocorridos depois de concluído, ou antes de iniciado, o processo de industrialização”, a DRJ manteve a glosa relativa ao serviço de operação portuária, aí incluído o serviço de despachante aduaneiro.

Irresignada, a recorrente argumenta que “as despesas relativas aos serviços portuários se referem a valores pagos às empresas que operam o porto no qual o minério é manuseado, armazenado e embarcado em navios para exportação”.

Esclarece que, “para escoamento do minério, à época, a Unamgen mantinha dois contratos importantes: um com a ferrovia, operada pela Anglo Ferrous Logística Amapá Ltda, e outro com a proprietária do porto, a Anglo Ferrous Amapá Mineração Ltda (anexado à Manifestação de Inconformidade)”, e que, “nesse contexto, o minério era carregado em vagões ferroviários, que os levavam até o pátio do porto operado pela segunda empresa em referência”. Acrescenta que “a Anglo Mineração, por contrato, era responsável por descarregar os trens, armazenar e empilhar o minério em condições de ser recuperado pela retomadora (máquina), fazer a operação de manobra dos navios, recuperar o minério do solo e colocá-lo dentro dos porões dos navios, fazendo ainda o rechego da carga”, e que “os valores eram cobrados por cada navio carregado”.

Assevera que “é impossível realizar qualquer exportação de minério por via marítima sem incorrer em tais custos. Os dispêndios, pela sua indissociabilidade na efetivação da operação de venda, equivalem aos próprios custos com frete e armazenagem (sendo que, de fato, também remunera a armazenagem do minério)”.

Afirma não haver “dúvidas que se tratam de gastos essenciais e indispensáveis às atividades da empresa, bem como que se relacionam ao seu processo produtivo como forma de disponibilizar a mercadoria ao consumidor”.

Sem razão a recorrente.

Lembro que o conceito de insumo trazido pelo STJ no REsp 1.221.170-PR é baseado na essencialidade ou relevância do bem para o processo produtivo, e não, de forma genérica, para o desenvolvimento das atividades da empresa, de tal forma que nem todos os custos arcados pela empresa na aquisição de bens e serviços estarão aptos a gerar crédito das contribuições.

Dessa forma, me alinho com a posição adotada no Acórdão recorrido no sentido de que os serviços portuários e os serviços de despachantes aduaneiros não são insumos da produção, haja vista ocorrerem após finalizada a produção do minério, não havendo, portanto, a possibilidade de aproveitamento de crédito sobre as despesas incorridas.

Nessa mesma linha vão as seguintes decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

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

Período de apuração: 01/11/2011 a 31/12/2011

CRÉDITOS. DESPESAS PORTUÁRIAS. OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO. NÃO CABIMENTO.

Não há como caracterizar que esses serviços portuários de exportação seriam insumos do processo produtivo para a produção de açúcar e álcool. Não se encaixarem no conceito quanto aos fatores essencialidade e relevância, na linha em que decidiu o STJ. Tais serviços não decorrem nem de imposição legal e nem tem qualquer vínculo com a cadeia produtiva do Contribuinte.

(Acórdão 9303-011.464, de 20/05/2021 – Processo nº 10880.722039/2015-61 – Relator: Luiz Eduardo de Oliveira Santos)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. DESPESAS PORTUÁRIAS.

Conforme decidiu o STJ no julgamento do Resp nº 1.221.170/PR, na sistemática dos recursos repetitivos, não há previsão legal para a apropriação de créditos de PIS, no regime da não-cumulatividade, sobre as despesas desvinculadas do processo produtivo, como por exemplo, as despesas decorrentes do embarque e movimentação de mercadorias no porto onde se processa a exportação, bem como as despesas de transporte de produtos acabados. Contudo, demonstrado que o bem ou serviço adquirido foi utilizado no processo produtivo e se comprovou a sua essencialidade e relevância faz se necessário o reconhecimento do direito ao crédito.

(Acórdão 9303-010.724, de 17/09/2020 – Processo nº 10825.720107/2010-16 – Redator designado: Andrada Márcio Canuto Natal)

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

Período de apuração: 01/02/2004 a 31/03/2004

CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. SERVIÇOS DE CAPATAZIA E ESTIVAS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

Os serviços de capatazia e estivas por não serem utilizados no processo produtivo, não geram créditos das contribuições sociais, apuradas no regime não-cumulativo, por absoluta falta de previsão legal.

(Acórdão 9303-010.218, de 10/03/2020 – Processo nº 13897.000217/2004-56 – Redator designado: Andrada Márcio Canuto Natal)

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

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA.

Despesas com estivas, capatazia e guinchos nas operações portuárias de venda para o exterior (exportação), e projetos por não serem utilizados no processo produtivo da Contribuinte não geram créditos de PIS e COFINS no regime não cumulativo por absoluta falta de previsão legal.

(Acórdão 9303-009.727, de 11/11/2019 – Processo n.º 13053.000270/2005-60 – Relator: Demes Brito)

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

Período de apuração: 01/02/2004 a 31/07/2004

DESPESAS PORTUÁRIAS NA EXPORTAÇÃO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Conforme inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, poderão ser descontados gastos relativos a armazenagem e frete na operação de venda, considerada até a entrega no local de exportação, não contemplando, assim, a logística de armazenagem e carga, afetas à remessa ao exterior.

(Acórdão 9303-009.719, de 11/11/2019 – Processo n.º 15983.000037/2009-35 – Relator: Rodrigo da Costa Pôssas)

Dessarte, nego provimento na matéria.

Do transporte de amostras, de documentos, de pessoal, de rejeitos, de ativo imobilizado, de bens para conserto, de material de consumo, de material de segurança e de vasilhames

A DRJ, ao analisar as glosas promovidas pela fiscalização sobre fretes diversos à luz do restou decidido no REsp nº 1.221.170-PR, explicou que “a possibilidade de a despesa com frete no transporte de um bem ser considerada como insumo para fins de creditamento de PIS/Cofins está relacionada à utilização do bem transportado no processo produtivo, contribuindo o transporte para aproveitamento do bem na produção”.

Por isso analisou cada uma das glosas com despesa com transporte constantes no Anexo II do Relatório Fiscal, revertendo aquelas em que constatou que “a despesa com frete foi visando a disponibilização do bem para utilização na produção” e mantendo as demais, onde não foi possível essa constatação ou sequer foi possível a identificação do bem transportado.

O resultado da análise de cada item está expresso no Anexo II da planilha juntada ao processo pela DRJ como arquivo não paginável, onde pode ser vista a razão para a reversão ou não da glosa.

A recorrente reclama que a DRJ “manteve glosa de fretes relacionados à atividade econômica da empresa, exercida com o objetivo de obter receita”. Cita como exemplo a glosa de despesas relacionadas ao transporte aéreo de cargas, que diz ser essencial para a consecução do objeto social por ela desenvolvido, e reproduz as seguintes informações, retiradas, provavelmente, da planilha juntada ao processo pela DRJ:

Mês apuraç	Conta CONTÁBI	Data emissão	Nº Nota Fisca	Cod. Fornecedor	DESCRIC_PROD	Motivo	Base PIS/COFINS
nov-10	5040902	1/11/2010	1370	67509	TRANSPORTE AEREO - AERONAVE DE ITB/TCZ/ITB MES 10/10	Transporte Ativo Imobilizado	29.900,00
nov-10	5040902	1/11/2010	1370	67509	TRANSPORTE AEREO - AERONAVE DE ITB/TCZ/ITB MES 10/10	Transporte Ativo Imobilizado	41.400,00
jan-11	5040902	14/12/2010	3634	69006	FRETE S/ N/NF 000009 DE 14/12/10	Transporte Ativo Imobilizado	28.446,48
mai-11	5040399	2/5/2011	1385	67509	TRANSPORTE AEREO DE CARGAS - DE ITB/TOCANIZINHO NO MES 04/2011	Transporte Ativo Imobilizado	66.900,00
jul-11	5010401	1/7/2011	1389	67509	TRANSPORTE AEREO DE CARGAS -	Transporte de pessoal	25.000,00

Sem expor mais nada, a recorrente diz que “os créditos relativos às operações tratadas no presente tópico deverão ser integralmente reconhecidos, cancelando-se as glosas promovidas pela fiscalização e mantidas pela DRJ”.

Antes de iniciarmos a análise das razões recursais trazidas pela recorrente, é importante esclarecer que dois dos transportes listados no título VII.2.2 do Recurso Voluntário não se encontram mais sob a lide, uma vez que as glosas relativas a eles foram revertidas pela DRJ: o transporte de rejeitos e o transporte de máquinas.

Quanto aos itens que permanecem em discussão no processo, podemos ver na planilha juntada aos autos pela DRJ como arquivo não paginável que a justificativa para a manutenção das glosas se deu, na esmagadora maioria dos casos, em razão da “descrição insuficiente para análise da possibilidade de creditamento”, com alguns poucos casos em que a DRJ firmou a convicção de que o bem transportado não foi aplicado ao processo produtivo.

Se olharmos para os cinco exemplo trazidos pela recorrente e retratados na planilha acima reproduzida, cujas glosas foram mantidas pela DRJ com a justificativa “descrição insuficiente para análise da possibilidade de creditamento”, teremos que concordar que não há como concluir se os bens transportados foram ou não utilizados no processo produtivo, requisito essencial para que este configurado o direito ao aproveitamento do crédito das Contribuições relativo ao transporte.

E a recorrente não acrescenta nada em suas razões recursais, limitando-se a dizer que a DRJ “manteve glosa de fretes relacionados à atividade econômica da empresa, exercida com o objetivo de obter receita” e a listar cinco glosas “de despesas relacionadas ao transporte aéreo de cargas, essenciais para a consecução do objeto social desenvolvido pela Recorrente”.

Ora, isso é muito pouco para quem quer ver o direito ao crédito das Contribuições reconhecido. Tendo a DRJ mantido a glosa sobre o transporte de diversos itens com a justificativa “descrição insuficiente para análise da possibilidade de creditamento”, o mínimo que se poderia esperar que fosse trazido em sede recursal seria uma descrição mais precisa do que foi transportado.

A jurisprudência deste Conselho é uníssona no sentido de que, em se tratando de pedido de resarcimento, de pedido de restituição ou de declaração de compensação, incumbe a quem alega o crédito o ônus de provar a sua existência (certeza do crédito), bem como de demonstrar o seu valor (liquidez do crédito).

Dessa forma, não tendo a recorrente demonstrado a certeza do crédito relativo ao transporte de bens diversos, é de se negar provimento na matéria e de se confirmar a glosa mantida pela DRJ.

Do transporte de minério até Cupixi e de Cupixi até o porto de embarque

Ponderando que, “conforme se verifica na descrição do processo produtivo apresentado, o bem destinado à venda (minério de ferro) é processado em etapas que vão da extração até à finalização do produto no pátio de instalação de tratamento (ITM)”, a DRJ concluiu “que despesa de transporte de bem cujo processo produtivo foi finalizado não se enquadra no conceito de insumo de que trata o mencionado inciso II do art. 3º das Leis nºs

10.637, de 2002, e 10.833, de 2003”, e que “também não se amolda ao preceito do art. 3º, IX da Lei n 10.833/2003, pois trata-se de despesas com fretes destinados aos escoamento do minério de ferro, ainda não submetido à operação de venda, até à estação de embarque ou ate o porto, local onde o minério é manuseado e armazenado”.

Por isso manteve a glosa promovida pela fiscalização sobre o transporte de minério até a estação de embarque ferroviário em Cupixi, correspondente à movimentação dos produtos até o pátio da estação de carregamento de vagões, e sobre o transporte de minério de Cupixi até o porto de embarque em Santana, onde são embarcados para o exterior por meio de navios.

Inconformada, a recorrente assevera que “os referidos transportes se enquadraram no conceito de insumos do processo produtivo (...) na medida em que essenciais ao fechamento do ciclo de produção com a venda e consequente geração de receita”.

Tenta convencer que, “pelas próprias peculiaridades da indústria minerária (peso do produto, condições de carregamento/transporte e predominância das exportações por via marítima), o uso de equipamentos e veículos próprios, ou contratação de terceiros para transportar o minério até as estações ferroviárias e, em seguida, destas para o porto, é um fator empresarial indissociável do processo produtivo”.

Afirma ser “indene de dúvidas que a subtração dos serviços de frete em comento inviabiliza totalmente a atividade da Recorrente, uma vez que impede que a produção seja escoada até o porto para a consequente exportação dos produtos”.

Argumenta que, “além do enquadramento como insumo, os serviços de frete em questão, cujo ônus foi assumido pela Unamgen, podem ser enquadrados como fretes na operação de venda”, hipótese amparada no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Defende que a expressão “operação” de venda, utilizada no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, “deve ser compreendida em seu sentido amplo, capaz de abranger as etapas necessárias à efetiva entrega do produto ao seu comprador final”.

Pede, com isso, o reconhecimento do direito ao crédito sobre esses fretes, “seja pela qualificação como insumo ou como modalidade de frete na venda”.

Como se percebe, são duas as análises a serem feitas sobre o assunto: (1) se o transporte de produto acabado até o porto de embarque pode ser considerado insumo da produção, nos termos do inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003; e (2) se o transporte de produto acabado até o porto de embarque, antes da venda, pode ser enquadrado como frete na operação de venda, nos termos do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Em relação ao primeiro ponto, convém lembrar que a decisão do STJ, exarada no REsp 1.221.170-PR, trouxe um conceito de insumo, a ser aplicado no contexto do inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, baseado na essencialidade ou relevância do bem para o processo produtivo, o que não alcança todas as atividades desenvolvidas pela empresa. E como esse frete ocorre para além da finalização da produção do minério, não há como considerá-lo insumo para fins de creditamento das contribuições.

Esse ponto foi expressamente abordado no REsp 1.221.170-PR, que negou o direito aos créditos relativos aos fretes da empresa. Observe-se excerto do voto do Ministro Mauro Campbell Marques:

Segundo o conceito de insumo aqui adotado não estão incluídos os seguintes "custos" e "despesas" da recorrente: gastos com veículos, materiais de proteção de EPI, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. É que tais "custos" e "despesas" não são essenciais ao processo produtivo da empresa que atua no ramo de alimentos, de forma que a exclusão desses itens do processo produtivo não importa a impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto. (grifei)

A Câmara Superior de Recursos Fiscais tem entendido dessa mesma forma, como pode ser observado nos seguintes julgados:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

CRÉDITOS DE FRETES PÓS FASE DE PRODUÇÃO.

As despesas com fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa, posteriores à fase de produção, não geram direito a crédito das contribuições sociais na sistemática de apuração não-cumulativa.

(Acórdão 9303-011.3554, de 13/04/2021 – Processo nº 10925.901881/2011-71 – Redator designado: Jorge Olmiro Lock Freire)

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

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

CRÉDITOS DE FRETES PÓS FASE DE PRODUÇÃO.

As despesas com fretes de produtos acabados entre o estabelecimento-fábril da recorrente e centros de distribuição, posteriores à fase de produção, não geram direito a crédito das contribuições para a COFINS na sistemática de apuração não-cumulativa.

(Acórdão 9303-011.548, de 16/06/2021 – Processo nº 10925.002188/2009-07 – Relator: Rodrigo Mineiro Fernandes)

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

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

CRÉDITOS. INSUMOS. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. VEÍCULOS E EMBARCAÇÕES. TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS. IMPOSSIBILIDADE

Os custos e despesas incorridos com combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos e embarcações para transporte de celulose (produtos acabados); não constituem insumos e não geram créditos passíveis de desconto da contribuição apurada no mês e/ ou de resarcimento do saldo credor trimestral.

(Acórdão 9303-011.413, de 15/04/2021 – Processo nº 15578.000450/2009-81 – Redator designado: Luiz Eduardo de Oliveira Santos)

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

Ano-calendário: 2012

CRÉDITO FRETE. PRODUTO ACABADO. DESLOCAMENTO ENTRE UNIDADES DA PRÓPRIA CONTRIBUINTE. FORMAÇÃO DE LOTES

O frete de produtos acabados entre estabelecimentos para formação de lotes objetivando a comercialização, não caracteriza insumo e, portanto, a glosa do crédito referente a esse gasto deve ser mantida.

(Acórdão 9303-011.406, de 15/04/2021 – Processo nº 10783.904945/2014-08 – Relator: Luiz Eduardo de Oliveira Santos)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. DESPESAS PORTUÁRIAS.

Conforme decidiu o STJ no julgamento do Resp nº 1.221.170/PR, na sistemática dos recursos repetitivos, não há previsão legal para a apropriação de créditos de PIS, no regime da não-cumulatividade, sobre as despesas desvinculadas do processo produtivo, como por exemplo, as despesas decorrentes do embarque e movimentação de mercadorias no porto onde se processa a exportação, bem como as despesas de transporte de produtos acabados. Contudo, demonstrado que o bem ou serviço adquirido foi utilizado no processo produtivo e se comprovou a sua essencialidade e relevância faz-se necessário o reconhecimento do direito ao crédito.

(Acórdão 9303-010.724, de 17/09/2020 – Processo nº 10825.720107/2010-16 – Redator designado: Andrada Márcio Canuto Natal)

Nesse sentido, transporte de produto acabado não pode ser considerado insumo da produção, e, por isso, não permite o aproveitamento de crédito nos termos do inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

No que diz respeito ao segundo ponto, o argumento da recorrente de que a expressão “operação” de venda, utilizada no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, “deve ser compreendida em seu sentido amplo, capaz de abarcar as etapas necessárias à efetiva entrega do produto ao seu comprador final”, não merece ser acolhido, sob pena de contrariar o que está expressamente previsto na Lei.

Nesse aspecto, adoto as razões de decidir do Acórdão recorrido, a seguir reproduzidas:

Também não se amolda ao preceito do art. 3º, IX da Lei n 10.833/20031, pois trata-se de despesas com fretes destinados aos escoamento do minério de ferro, ainda não submetido à operação de venda, até à estação de embarque ou ate o porto, local onde o minério é manuseado e armazenado.

O texto da ementa da Solução de Consulta nº 197 – SRRF08/Disit, de 16/08/2011, citado nas alegações apresentadas vem corroborar esse entendimento quando se refere à possibilidade de creditamento sobre frete contratado para transportar mercadoria vendida:

“O valor do frete contratado para transportar mercadorias vendidas até local de embarque de exportação, desde que prestados por pessoa jurídica domiciliada no País e cujo ônus seja do vendedor, gera crédito a ser descontado da Cofins.”

É de sabença geral que a expressão “operação de venda” indica todo e qualquer negócio jurídico do qual decorra a transferência da propriedade dos bens vendidos, o que não ocorre na transferência de produtos acabados para estocagem, haja vista que, nesta hipótese, a empresa continua ostentando a titularidade física e jurídica dos bens transferidos. Não ficou demonstrada a existência de negócio jurídico (operação de venda) subjacente.

No Direito brasileiro, não há como pretender-se a realização de um negócio jurídico de uma pessoa (física ou jurídica) consigo mesma. Logo, não há que se falar em “operação de venda” nessas circunstâncias.

Assim, foi correto o entendimento da Fiscalização concluindo que esses transportes de produto pronto não constituem fretes na operação de venda, uma vez que o produto ainda não havia sido vendido. As despesas de frete somente geram crédito quando

relacionadas à operação de venda e desde que suportadas pelo vendedor, conforme legislação vigente.

Assim, em consonância com o REsp 1.221.170-PR, entendo que deva ser mantida a glosa feita pela fiscalização em relação ao transporte de minério até a estação de embarque ferroviário em Cupixi e em relação ao transporte de minério de Cupixi até o porto de embarque em Santana, por não se enquadrar no conceito de insumo para a produção e nem se tratar de frete na operação de venda.

Despesas de alugueis de veículos

Explicou a DRJ que a fiscalização glosou os créditos relativos à locação de caminhões e veículos, uma vez que “somente geram direito ao desconto de créditos, em conformidade com os incisos IV dos arts. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, as despesas com aluguel de prédios, máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa, pagos a pessoa jurídica, não se enquadrando no dispositivo as despesas com aluguéis de caminhões ou outros tipos de veículos automotores”

Amparando-se em soluções de consulta e de divergência publicadas pela Cosit e no Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 4, de 2015, a DRJ firmou posição de que veículos automotores não podem ser caracterizados como máquinas ou equipamentos, não estando a sua locação abrangida pelo inciso IV do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

Quanto à locação de veículo com motorista, a DRJ, com base no entendimento exposto na Solução de Consulta Cosit nº 577, de 2017, de que essa locação “deve ser considerada como prestação de serviços”, se posicionou no sentido de que é possível a apuração de crédito das contribuições caso reste caracterizado o enquadramento como insumo, nos termos do inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

Por essa razão, a DRJ reverteu as glosas referentes aos itens identificados nos Anexos II e III como aluguel de veículo com motorista, tendo mantido aquelas referentes ao alugueis de veículos sem motorista.

A recorrente não enfrenta diretamente o argumento da fiscalização e da DRJ de que o inciso IV do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, não oferece abrigo aos veículos automotores, mas apenas destaca o fato de que essa hipótese de creditamento é mais ampla do que aquela que permite o aproveitamento de créditos sobre insumos, que restringe a utilização do bem à etapa produtiva, e cita alguns precedentes deste Conselho em que foi reconhecido o crédito sobre o aluguel de veículos.

Sobre a matéria que permanece sob litígio (locação de veículo sem motorista), entendo que está correta a posição assumida pela fiscalização e ratificada pela DRJ. Veículo automotor não é máquina e nem é equipamento. Isso fica bem claro quando verificamos que, no sistema harmonizado, as máquinas são classificadas nos capítulos 84 e 85, que estão inseridos na Seção XVI (MÁQUINAS E APARELHOS, MATERIAL ELÉTRICO, E SUAS PARTES; APARELHOS DE GRAVAÇÃO OU DE REPRODUÇÃO DE SOM, APARELHOS DE GRAVAÇÃO OU DE REPRODUÇÃO DE IMAGENS E DE SOM EM TELEVISÃO, E SUAS PARTES E ACESSÓRIOS), enquanto que os veículos automotores são classificados no capítulo 87, que está inserido na Seção XVII (MATERIAL DE TRANSPORTE).

Também foi dessa forma que entendeu a RFB, quando publicou o Ato Declaratório Interpretativo nº 4, de 2015, onde, tratando de matéria distinta da que aqui se discute, deixa claro que veículo automotor não se confunde com máquina ou equipamento:

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

Quisesse o legislador ter alcançado os veículos automotores no inciso IV do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, teria feto isso de forma expressa ou, ao menos, teria empregado a técnica utilizada no inciso VI do mesmo artigo, que acrescenta “e outros bens” após a expressão “máquinas e equipamentos”.

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

Ainda, por refletir meu entendimento, reproduzo excerto do voto condutor do Acórdão 3302-006.811, de 24/04/2019, de relatoria do i. Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, que adoto como razões de decidir:

A recorrente argumenta que veículos e caminhões estariam incluídos no termos “máquinas” e “equipamentos”, conforme consta das normas de regência. Ainda, que os alugueis veículos são essenciais ao seu processo produtivo.

Não coaduno com esse entendimento, pois sempre que um dispositivo da legislação tributária quis alcançar os bens classificados como veículos, citou-os expressamente e, como muitas vezes se vê, quando outros bens, além de veículos, devem ser alcançados pelo mesmo dispositivo, o termo veículos aparece junto com eles, como é o caso de máquinas ou de equipamentos, demonstrando que, para fins de interpretação e aplicação da legislação tributária, são coisas diversas.

Em um ensaio digno de aplauso feito pelo conselheiro Paulo Guilherme Déroulède, a questão é bem explicada.

“Este serviço não pode ser considerado insumo, por não ser inerente ao processo produtivo da empresa, bem como não pode ser considerado como enquadrado no inciso IV do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003[1], pelo fato de veículo não ser considerado máquina ou equipamento. Neste ponto, ressalta-se que diversos atos legais diferenciam os termos máquinas, equipamentos e veículos. Exemplificando:

Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002:

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

alíquotas de 2% (dois por cento) e 9,6% (nove inteiros e seis décimos por cento), respectivamente. (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

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

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

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

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

Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003:

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

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

(...)

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

Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004:

"Art. 7º A base de cálculo será:

(...)

§ 3º A base de cálculo fica reduzida:

I - em 30,2% (trinta inteiros e dois décimos por cento), no caso de importação, para revenda, de caminhões chassis com carga útil igual ou superior a 1.800 kg (mil e oitocentos quilogramas) e caminhão monobloco com carga útil igual ou superior a 1.500 kg (mil e quinhentos quilogramas), classificados na posição 87.04 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, observadas as especificações estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal; e

II - em 48,1% (quarenta e oito inteiros e um décimo por cento), no caso de importação, para revenda, de máquinas e veículos classificados nos seguintes códigos e posições da TIPI: 84.29, 8432.40.00, 8432.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 8702.10.00 Ex 02, 8702.90.90

Ex 02, 8704.10.00, 87.05 e 8706.00.10 Ex 01 (somente os destinados aos produtos classificados nos Ex 02 dos códigos 8702.10.00 e 8702.90.90).

(...)

Art. 8º As contribuições serão calculadas mediante aplicação, sobre a base de cálculo de que trata o art. 7º da Lei, das alíquotas de:

(...)

§ 3º Na importação de máquinas e veículos, classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 8432.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, as alíquotas são de:

(...)

§ 9º Na importação de autopeças, relacionadas nos Anexos I e II da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, exceto quando efetuada pela pessoa jurídica fabricante de máquinas e veículos relacionados no art. 1º da referida Lei, as alíquotas são de:

(...)

Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

(...)

IV - aluguéis e contraprestações de arrendamento mercantil de prédios, máquinas e equipamentos, embarcações e aeronaves, utilizados na atividade da empresa;

V - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos 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)

(...)

Art. 17. As pessoas jurídicas importadoras dos produtos referidos nos §§ 1º a 3º, 5º a 10, 17 e 19 do art. 8º desta Lei e no art. 58-A da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em relação à importação desses produtos, nas hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

(...)

§ 7º O disposto no inciso III deste artigo não se aplica no caso de importação efetuada por montadora de máquinas ou veículos relacionados no art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

(...)

Art. 38. A incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS fica suspensa no caso de venda a pessoa jurídica sediada no exterior, com contrato de entrega no território nacional, de insumos destinados à industrialização, por conta e ordem da encomendante sediada no exterior, de máquinas e veículos classificados nas posições 87.01 a 87.05 da TIPI.” (grifou-se)

O Manual de Contabilidade Societária[2] assim dispõe sobre o tema:

v - Maquinas, Aparelhos e Equipamentos

Tal conta envolve todo o conjunto dessa natureza utilizado no processo de produção da empresa. Na conta Instalações estariam os equipamentos e bens de auxiliares à produção e nesta os utilizados como base para a realização da atividade da empresa; todavia, inúmeras empresas classificam as instalações na própria conta Maquinas, Aparelhos e Equipamentos, mantendo controles paralelos para a segregação da depreciação

[...]

IX - Veículos

São classificados nessa conta todos os veículos que estão sob o controle da empresa, sejam os de uso da Administração, como os do pessoal de vendas ou de transporte de carga em geral. Os veículos de uso direto na produção, como empilhadeiras e similares, podem ser registrados na conta Equipamentos.

A Resolução Conselho Federal de Contabilidade nº 1.177, de 2009, exemplifica as classes de imobilizado, fazendo distinção entre máquinas e veículos:

37. Classe de ativo imobilizado é um agrupamento de ativos de natureza e uso semelhantes nas operações da entidade. São exemplos de classes individuais:

- (a) terrenos;*
- (b) terrenos e edifícios;*
- (c) máquinas;*
- (d) navios;*
- (e) aviões;*
- (f) veículos a motor;*
- (g) móveis e utensílios; e*
- (h) equipamentos de escritório.*

A Por fim, a TIPI vigente a partir de 2007, também faz a distinção entre máquinas e material de transporte, classificando, por exemplo, as empilhadeiras na posição 84.27, dentro da Seção XVI - MÁQUINAS E APARELHOS, MATERIAL ELÉTRICO, E SUAS PARTES; APARELHOS DE GRAVAÇÃO OU DE REPRODUÇÃO DE SOM, APARELHOS DE GRAVAÇÃO OU DE REPRODUÇÃO DE IMAGENS E DE SOM EM TELEVISÃO, E SUAS PARTES E ACESSÓRIOS. Já os veículos, em geral, são classificados como material de transporte, na Seção XVII – MATERIAL DE TRANSPORTE, nos Capítulos 86 e 87”.

Assentadas nessas premissas, resta claro que os alugueis de veículo não podem ser considerado máquina ou equipamento de que trata o inciso IV do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, de forma que a glosa sob essa rubrica deve ser mantida.

Dessa mesma forma entendeu a Câmara Superior de Recursos Fiscais, nos Acórdãos cujas ementas reproduzo a seguir.

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

Período de apuração: 31/01/2012 a 31/12/2012

SISTEMA DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVO. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. GASTOS COM ALUGUEL DE VEÍCULOS. IMPOSSIBILIDADE.

Nos termos da legislação tributária que trata da designação e da classificação fiscal de mercadorias, veículos são bens identificados e classificados em capítulo próprio, separadamente das máquinas.

Somente as despesas com o aluguel de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica e utilizados nas atividades da empresa, dão direito à apropriação de créditos para o contribuinte.

(Acórdão 9303-011.242, de 10/02/2021 – Processo nº 10314.722548/2016-08 – Redator designado: Andrada Márcio Canuto Natal)

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

Ano-calendário: 2009

SISTEMA DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVO. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. GASTOS COM ALUGUEL DE VEÍCULOS. IMPOSSIBILIDADE.

Nos termos da legislação tributária que trata da designação e da classificação fiscal de mercadorias, veículos são bens identificados e classificados em capítulo próprio, separadamente das máquinas. Somente as despesas com o aluguel de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica e utilizados nas atividades da empresa, dão direito à apropriação de créditos para o contribuinte.

(Acórdão 9303-009.650, de 16/10/2019 – Processo nº 10580.730133/2013-15 – Relator: Luiz Eduardo de Oliveira Santos)

Dessarte, mantenho a glosa sobre a locação de veículos sem motorista.

Das despesas de armazenagem e fretes na operação de venda

A DRJ manteve as glosas promovidas pela fiscalização sobre as “despesas realizadas com o transporte do minério até o porto de embarque e não constituem fretes na operação de venda, uma vez que os produtos ainda não foram vendidos”, as quais estão identificadas no Anexos IV.

Argumentou que, “conforme já posto no subitem 4.1.4 na análise das glosas de serviços utilizados como insumos referidas nas letras “d” e “i” do Relatório Fiscal, embora a Defendente entenda que essas despesas com transporte podem ser enquadradas como insumos (inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2004) ou como fretes na operação de vendas (inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003), não se vislumbra que isso se afigura possível no presente caso”, uma vez que “despesa de transporte de bem cujo processo produtivo foi finalizado não se enquadra no conceito de insumo de que trata o mencionado inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003” e “também não se amolda ao conceito do art. 3º, IX da Lei nº 10.833/2003, pois trata-se de despesas com fretes destinados ao escoamento do minério de ferro, ainda não submetido à operação de venda, até a estação de embarque ou até o porto, local onde o minério é manuseado e armazenado”.

Inferindo que “glosa em apreço é uma repetição (mesmos fundamentos) daquela impugnada no tópico “VII.2.3 – Transporte de minério até a estação de embarque ferroviário em Cupixi/Transporte de minério de Cupixi até o porto de embarque”, a recorrente reafirma seus argumentos de que “as glosas em apreço podem ser enquadradas tanto como insumo (art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03) quanto como frete na operação de venda (art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/03)” e reitera toda a argumentação lá sustentada.

Diz “que a contratação de transporte para transferência do minério, que sai das unidades da Recorrente e segue, por linha ferroviária, até o porto de Santana, onde será carregado em navios para exportação, é uma modalidade, ou mesmo desdobramento do frete na operação de venda”, e que, “como todas as vendas da Recorrente são direcionadas ao mercado externo, trata-se, inclusive, da execução natural de operações de exportação que, ao envolverem o transporte marítimo em uma das etapas de frete, podem ser pactuadas conforme critérios de assunção de custos de frete, seguro, responsabilidade, etc.”.

De fato, a glosa tratada neste tópico tem o mesmo fundamento daquela analisada no tópico “Do transporte de minério até Cupixi e de Cupixi até o porto de embarque”, onde restou decidido que o “transporte de produto acabado não pode ser considerado insumo da produção, e, por isso, não permite o aproveitamento de crédito nos termos do inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003”, e que, inexistindo operação de venda, não há que se cogitar no creditamento com base no inciso IX do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

Assim, usando como razões de decidir as mesmas apresentadas no tópico “Do transporte de minério até Cupixi e de Cupixi até o porto de embarque”, e observando o que foi decidido no REsp 1.221.170-PR, mantendo a glosa feita pela fiscalização em relação às “despesas de armazenagem e fretes na operação de venda” identificadas no Anexo IV.

Dos encargos de depreciação dos caminhões

A DRJ explica que a fiscalização glosou “os valores das parcelas de custo de aquisição de veículos apropriados de outubro a dezembro de 2011, tais como caminhões e automóveis destinados ao transporte interno da empresa, uma vez que não são utilizados diretamente na produção dos bens destinados à venda”, conforme identificado no Anexo V.

Entendeu a DRJ que “os caminhões utilizados no transporte de minério bruto da mina até ao pátio da instalação de tratamento estão vinculados à atividades ligadas, ainda que indiretamente, ao processo produtivo da Manifestante, o que possibilita o aproveitamento de crédito na forma disposta na legislação”, mas que, “para aqueles caminhões utilizados para o escoamento da produção do minério já beneficiado da instalação de tratamento até ao pátio da estação de carregamento, a legislação não prevê a possibilidade de creditamento em relação à depreciação desses bens, já que a utilização de tais bens ocorreu em ocasião posterior à finalização processo produtivo”.

Por isso a DRJ reverteu as glosas relativas aos caminhões utilizados no transporte interno e manteve as glosas relativas aos caminhões utilizados no transporte de minério da mina até Cupixi.

A recorrente argumenta que, “conforme já delineado nos tópicos “VII.2.3 – Transporte de minério até a estação de embarque ferroviário em Cupixi/Transporte de minério de Cupixi até o porto de embarque” e “VII.2.4 – DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA – TRANSPORTE DO MINÉRIO ATÉ O PORTO DE EMBARQUE”, as operações de transporte do minério da mina até a estação de embarque ferroviário em Cupixi corresponde a etapa da atividade econômica desenvolvida pela Recorrente e participam do processo de disponibilização dos bens à venda”.

Afirma que “o processo produtivo (conjunto de atos coordenados) da Unamgen envolve várias fatores e elementos econômicos, desde a fase de pesquisa, exploração, testes de viabilidade, extração, transporte, beneficiamento, preparação até a remessa para venda (e inclusive, os atos vinculados à operação de venda, como os fretes até à estação ferroviária e o porto)”.

Defende “que o ativo imobilizado, para gerar direito aos créditos de PIS/COFINS, deve ter relação direta, ou mesmo indireta (quando se mostrar essencial) à produção e a geração de receita, que corresponde, ao final, à base tributável das contribuições. Em outros termos, deve contribuir substancialmente para as atividades da pessoa jurídica, de modo que a sua subtração implicaria na inviabilidade da consecução do objeto social ou na perda significativa de qualidade do ciclo produtivo, que também abarca fatores de logística e transporte”.

Acrescenta que, “na hipótese de subtração dos caminhões objeto do ativo imobilizado, certamente a Recorrente não poderia concluir seu processo produtivo e viabilizar a venda dos bens por ela produzidos”, e conclui que “os caminhões e veículos que se prestam atividade de transporte mina-Cupixi (...) são bens que compõem o ativo imobilizado do estabelecimento e que estão integrados ao processo produtivo correspondente, sendo essenciais e indispensáveis à própria existência da produção no local”.

Sem razão a recorrente.

O comando disposto no inciso VI do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, combinado com o inciso III do § 1º desse mesmo art. 3º, é claro ao dizer que o direito ao crédito se dá em relação a qualquer bem incorporado ao ativo imobilizado (inclusive veículos) para utilização na produção de bens destinados à venda:

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;

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

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

E, conforme já visto no tópico “Do transporte de minério até Cupixi e de Cupixi até o porto de embarque”, o transporte do minério entre a mina e a estação de embarque ferroviário em Cupixi ocorre para além da finalização da produção do minério, não havendo possibilidade de se considerar que os caminhões utilizados para a realização desse transporte sejam utilizados na produção de bens destinados à venda.

Dessa forma, assim como o transporte de produto acabado não pode ser considerado insumo da produção, e, por isso, não permite o aproveitamento de crédito nos termos do inciso II do art. 3º das Leis n.os 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, os caminhões utilizados para esse transporte não podem ser considerados como inseridos no processo produtivo, não sendo permitido o aproveitamento de crédito sobre os encargos de depreciação, previsto no inciso VI do art. 3º das Leis n.os 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, combinado com o inciso III do § 1º desse mesmo art. 3º.

Dessa forma, mantenho a glosa feita pela fiscalização sobre os encargos de depreciação dos caminhões incorporados ao ativo permanente que realizam o transporte de minério entre a mina e a estação de embarque ferroviário em Cupixi.

Das demais operações glosadas

A recorrente reclama que “há ainda, outras glosas efetuadas pela Fiscalização e mantidas pela DRJ sobre os seguintes itens, todas elas sob o fundamento de que não se tratam de bens ou serviços qualificáveis como insumos do processo produtivo: (i) Material de manutenção destinado às atividades gerais e área administrativa; (ii) Material de consumo das atividades gerais da empresa; (iii) Material elétrico em geral; (iv) Manutenção em aparelhos de Comunicação; (v) Manutenção de softwares; (vi) Serviços de correio, cursos e treinamentos, fretamento de aeronaves, mão de obra, serviços administrativos, geração de energia, serviços de vigilância, serviços elétricos, armazenagem de esteiras transportadoras; (vii) Despesas com alimentação (Anexo VI)”.

Diz, em relação a essas glosas, “que, aplicando-se o entendimento que vem sendo firmado pelo Superior Tribunal de Justiça e reiteradamente aplicado por este CARF acerca do alcance semântico do termo “insumo” para fins de PIS e COFINS, mais consentâneo com a base de débitos das contribuições (receita bruta/faturamento), é possível reconhecer o direito aos respectivos créditos”, e acrescenta que “todos os dispêndios elencados são incorridos como fatores necessários à obtenção e manutenção da fonte produtiva de receita da empresa”, e que por isso “as glosas correspondentes devem ser canceladas, reconhecendo-se os créditos apurados sob tais rubricas”.

Como se percebe, a recorrente novamente peca no argumento. Dizer simplesmente que a partir da aplicação do entendimento firmado pelo STJ acerca do conceito de insumo é possível reconhecer o direito aos respectivos créditos é querer se desincumbir de um ônus probatório que sabidamente é seu.

A análise desenvolvida pela DRJ em diversos itens glosados pela fiscalização já foi feita à luz do que restou decidido no REsp nº 1.221.170-PR, tendo ela concluído pela reversão de algumas das glosas e pela manutenção de outras, que aqui ainda se discutem. E a recorrente não trouxe nada de novo para contrapor as razões que levaram a DRJ a manter essas glosas.

Não há como reconhecer o direito ao crédito se a recorrente não traz aos autos informações que permitam concluir que os bens sobre os quais os créditos são pleiteados integram o processo produtivo, seja pela sua essencialidade ou pela sua relevância.

Reforço o que já foi dito no tópico “Do transporte de amostras, de documentos, de pessoal, de rejeitos, de ativo immobilizado, de bens para conserto, de material de consumo, de material de segurança e de vasilhames” de que a jurisprudência deste Conselho é uníssona no sentido de que, em se tratando de pedido de resarcimento, de pedido de restituição ou de declaração de compensação, incumbe a quem alega o crédito o ônus de provar a sua existência (certeza do crédito), bem como de demonstrar o seu valor (liquidez do crédito).

Assim, por não ter a recorrente demonstrado a certeza do crédito que alega, nego provimento na matéria.

Ainda nesse tópico, a recorrente contesta “as glosas concernentes às aberturas de praças para sondagem” presentes no Anexo VI, reiterando “a argumentação apresentada nos tópicos “VII.1.1 – Material de manutenção destinado à área de geologia/Material de consumo destinado à área de geologia e de laboratório” e “VII.2.1 – Serviços de sondagem, Serviços de Engenharia, Projetos, Análises de Amostras, testes, projetos, estudos e outros”, tendo em vista se tratar de dispêndio indispensável não apenas sob o aspecto técnico e prático, mas também por exigência legal.

Já vimos que a recorrente tem razão em seu argumento, de tal forma que todas as glosas promovidas pela fiscalização sobre as despesas com a abertura de praças de sondagem devem ser revertidas, da mesma forma como foi feito nos tópicos “Do material de manutenção destinado à área de geologia e do material de consumo destinado à área de geologia e de laboratório” e “Dos serviços de sondagem, dos serviços de engenharia, dos projetos, das análises de amostras, dos testes, dos estudos e do apoio administrativo relativo à administração de obras”.

Estando os dispêndios aqui em discussão associados com as atividades de pesquisa e prospecção, é de se reconhecer o atendimento ao critério da relevância, especialmente pelo fato de que essas atividades são uma imposição legal para aquele que quiser explorar a atividade mineradora.

Dessarte, reverei as glosas relativas aos dispêndios com a abertura de praças de sondagem relacionadas no Anexo VI, juntado ao processo pela DRJ como arquivo não paginável, cuja justificativa foi expressa nos seguintes termos: “Pesquisa e prospecção – esforço bem-sucedido não demonstrado e comprovado”.

Da necessidade de realização de diligência

Por fim, a recorrente pugna que, “caso este eg. CARF entenda que os documentos juntados ao presente processo administrativo não são suficientes à comprovação do direito postulado pela Recorrente, deve ser reconhecida a necessidade de realização de diligência nesse sentido, haja vista que cabe ao Fisco fiscalizar e verificar as alegações do contribuinte”.

Abstraindo a generalidade do pedido de diligência apresentado pela recorrente, que sequer apresenta os requisitos estabelecidos no inciso IV do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, o que implica em considerá-lo, nos termos do § 1º desse mesmo art. 16, como não

formulado, é de se ressaltar a tentativa da recorrente em inverter o ônus probatório, que, conforme já mencionado no corpo deste voto, quando se trata de pedido de resarcimento, de pedido de restituição ou de declaração de compensação, incumbe a quem alega o crédito.

Não pode a recorrente querer se utilizar da diligência nesta fase processual, ou mesmo alegar o princípio da busca da verdade material, para suprir a sua inércia em demonstrar a certeza do crédito pleiteado. Seria de se esperar, no mínimo, que a recorrente tivesse trazido em seu Recurso Voluntário uma melhor descrição dos itens cujos créditos foram glosados, vinculando-os ao processo produtivo. Ainda mais que a DRJ, utilizando-se do conceito de insumo firmado no REsp 1.221.170-PR, reanalisou os itens glosados e justificou a reversão ou manutenção de cada uma das glosas.

Assim, entendendo que há nos autos elementos suficientes para a tomada de decisão, e, portanto, não vislumbrando a necessidade de realização de diligência, que poderia ser solicitada de ofício por este Colegiado, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, nego o pedido de diligência da recorrente.

Conclusão

Dante do exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para, observados os requisitos legais para o aproveitamento do crédito das contribuições não-cumulativas, reverter as glosas referentes: (i) aos dispêndios com o material de manutenção destinado à área de geologia e com o material de consumo destinado à área de geologia e de laboratório, cuja relação encontra-se no Anexo I, juntado ao processo pela DRJ como arquivo não paginável; (ii) aos dispêndios com os serviços listados no Anexo II, juntado ao processo pela DRJ como arquivo não paginável, cuja justificativa foi expressa nos seguintes termos: “Pesquisa e prospecção – esforço bem-sucedido não demonstrado e comprovado” ou, simplesmente, “esforço bem-sucedido não demonstrado e comprovado”; e (iii) aos dispêndios com a abertura de praças de sondagem relacionadas no Anexo VI, juntado ao processo pela DRJ como arquivo não paginável, cuja justificativa foi expressa nos seguintes termos: “Pesquisa e prospecção – esforço bem-sucedido não demonstrado e comprovado”.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthäeler Dornelles

Voto Vencedor

Conselheiro Laércio Cruz Uliana Junior, Redator.

(i) Dos serviços de operações portuárias na exportação

Sustenta a tese de defesa que são serviços utilizados na operacionalização dos produtos destinados à exportação, serviços estes, imprescindíveis para a realização das vendas ao mercado externo via portos, tendo como os setores de aplicação, o industrial e o de vendas.

Com razão a Recorrente quando afirma que tem como uma das suas principais receitas, as vendas de produtos destinados ao mercado externo, sendo a contratação desses

serviços, necessários e imprescindíveis para a efetivação de suas operações, com a remessa de seus produtos para o porto de exportação, a descarga, o armazenamento e os serviços de embarque nos navios, quando destinados ao mercado externo, sem o que, não haveria a possibilidade de serem realizadas, devendo, portanto, estes serviços serem considerados passíveis de crédito da contribuição aqui discutida, tomando como premissa a essencialidade do serviço à atividade exercida.

Compreendo é que tais serviços geram direito ao crédito tanto em relação as operações de exportação, quanto nas de importação. Nesse sentido:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Data do fato gerador: 31/10/2005 COFINS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS. O conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade ou relevância, devendo ser considerada a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte. Referido conceito foi consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos autos do REsp nº 1.221.170, julgado na sistemática dos recursos repetitivos. (...) COFINS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. DESPESAS. OPERAÇÕES PORTUÁRIAS E DE ESTADIA. EXPORTAÇÃO. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE. As despesas portuárias e de estadia, nas operações de exportação de produtos para o exterior, constituem despesas na operação de venda e, portanto, dão direito ao creditamento.” (Processo nº 13888.003085/2005-12; Acórdão nº 3201-006.374; Relator Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade; sessão de 18/12/2019)

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins Data do fato gerador: 31/03/2005 CUSTOS/DESPESAS. LAVOURA CANAVIEIRA. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE. (...)DESPESAS. OPERAÇÕES PORTUÁRIAS E DE ESTADIA. EXPORTAÇÃO. CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE. As despesas portuárias e de estadia, nas operações de exportação de produtos para o exterior, constituem despesas na operação de venda e, portanto, geram créditos passíveis de desconto do valor da contribuição calculada sobre o faturamento mensal e/ ou de resarcimento/compensação do saldo credor trimestral. (...)” (Processo nº 13888.001244/2005-36; Acórdão nº 9303-008.304; Relator Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas; sessão de 20/03/2019)

Dante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas em relação aos gastos incorridos com serviços portuários.

- (ii) dos dispêndios com transporte do minério até Cupixi e de Cupixi até o porto de embarque; às despesas de armazenagem e fretes em operações de venda, por linha ferroviária até o Porto de Santana, onde há o carregamento em navios para exportação,

Em razão dos dispêndio com o transporte, o relator entendeu que :

De fato, a glosa tratada neste tópico tem o mesmo fundamento daquela analisada no tópico “Do transporte de minério até Cupixi e de Cupixi até o porto de embarque”, onde restou decidido que o “transporte de produto acabado não pode ser considerado insumo da produção, e, por isso, não permite o aproveitamento de crédito nos termos do inciso

II do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003”, e que, inexistindo operação de venda, não há que se cogitar no creditamento com base no inciso IX do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

Assim, usando como razões de decidir as mesmas apresentadas no tópico “Do transporte de minério até Cupixi e de Cupixi até o porto de embarque”, e observando o que foi decidido no REsp 1.221.170-PR, mantenho a glosa feita pela fiscalização em relação às “despesas de armazenagem e fretes na operação de venda” identificadas no Anexo IV.

(...)

Assim, em consonância com o REsp 1.221.170-PR, entendo que deva ser mantida a glosa feita pela fiscalização em relação ao transporte de minério até a estação de embarque ferroviário em Cupixi e em relação ao transporte de minério de Cupixi até o porto de embarque em Santana, por não se enquadrar no conceito de insumo para a produção e nem se tratar de frete na operação de venda.

Compreendo que assiste razão à contribuinte, esse colegiado já proferiu julgado conforme acórdão nº 3201-007.873:

Já no que se refere ao serviços de armazenagem/transbordo industrial são serviços de armazenagem e transbordo de insumos destinados a produção. Esta armazenagem ou transbordo são realizados para estocagem e pesagem dos insumos adquiridos durante a safra, para posterior industrialização na fabricação de produtos, com aplicação nos setores industrial e de vendas. Os dispêndios em questão, pelos mesmos fundamentos contidos no item “8. Exportação capatacias e serviços portuários” geram o direito ao crédito da contribuição. Acrescento o entendimento jurisprudencial do CARF sobre o tema: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/10/2012 a 31/12/2012 INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CREDITAMENTO. INSUMO. CONCEITO. 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 (STJ, do Recurso Especial nº 1.221.170/PR). (...) INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CREDITAMENTO. DESPESAS PÓS PRODUÇÃO. MANIPULAÇÃO E PRESERVAÇÃO DE MERCADORIAS. CRÉDITO. POSSIBILIDADE. Equipara-se à despesa de armazenagem as despesas incorridas com manipulação de mercadorias destinadas a exportação, necessárias à manutenção de sua integridade física ou a seu embarque, incorridas na zona primária ou na zona secundária, possibilitando o direito a crédito do PIS e da Cofins. (...)" (Processo nº 11080.906101/2013-92; Acórdão nº 3301-008.875; Relator Conselheiro Conselheiro Marco Antonio Marinho Nunes; Redatora Conselheira Liziane Angelotti Meira; sessão de 23/09/2020) Especificamente em relação ao transbordo de insumos adoto o entendimento desta Turma em decisão de relatoria do Conselheiro Leonardo Lima Correia Macedo: "ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008 (...) SERVIÇOS DE CARGA E DESCARGA "TRANSBORDO" Devem ser admitidos na base de cálculo dos créditos, por serem gastos conexos aos de frete e armazenagem, que são expressamente autorizados pelos incisos II e IX dos artigos 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03." (Processo nº 13830.903548/2011-43; Acórdão nº 3201-006.766; Relator Conselheiro Leonardo Lima Correia Macedo; sessão de 24/06/2020) Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas em relação aos gastos incorridos com serviços de armazenagem (armazenagem mercado externo e serviços de armazenagem/transbordo industrial de insumos) e que foram impugnadas.

Ainda, os fretes em operações de venda, por linha ferroviária até o Porto de Santana e dispêndios com transporte do minério até Cupixi e de Cupixi até o porto de embarque para armazéns com o objetivo de aguardar o embarque para o exterior caracterizam-se como produtos vendidos cujo frete é suportado pelo vendedor, onde o crédito é garantido por dispositivo legal, neste caso, o inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 (do valot apurado a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor), portanto, somente resta reverter tais glosas, pois realizadas indevidamente.

Assim, revertendo as glosas.

- (iii) locação de veículos automotores sem motorista, excetuados os veículos de passeio

O relator pela glosa de locação de veículos automotores sem motorista, excetuados os veículos de passeio, por entender:

Sobre a matéria que permanece sob litígio (locação de veículo sem motorista), entendo que está correta a posição assumida pela fiscalização e ratificada pela DRJ. Veículo automotor não é máquina e nem é equipamento. Isso fica bem claro quando verificamos que, no sistema harmonizado, as máquinas são classificadas nos capítulos 84 e 85, que estão inseridos na Seção XVI (MÁQUINAS E APARELHOS, MATERIAL ELÉTRICO, E SUAS PARTES; APARELHOS DE GRAVAÇÃO OU DE REPRODUÇÃO DE SOM, APARELHOS DE GRAVAÇÃO OU DE REPRODUÇÃO DE IMAGENS E DE SOM EM TELEVISÃO, E SUAS PARTES E ACESSÓRIOS), enquanto que os veículos automotores são classificados no capítulo 87, que está inserido na Seção XVII (MATERIAL DE TRANSPORTE).

Também foi dessa forma que entendeu a RFB, quando publicou o Ato Declaratório Interpretativo nº 4, de 2015, onde, tratando de matéria distinta da que aqui se discute, deixa claro que veículo automotor não se confunde com máquina ou equipamento:

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

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

Nesse sentido, divirjo, pois comprehendo que aluguéis de caminhões, automóveis, camionetas se enquadram no inciso IV dos arts. 3º, da Lei nº 10.833/03 e 10.637/02, nesse sentido:

ALUGUEIS. CAMINHÕES, AUTOMÓVEIS E CAMIONETAS. CUSTOS/DESPESAS. ATIVIDADES DA EMPRESA. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE. Os custos/despesas incorridos com alugueis de caminhões, automóveis e camionetas utilizados nas atividades exploradas pela empresa geram créditos da contribuição passíveis de desconto do valor da contribuição calculada sobre o faturamento mensal e/ou de resarcimento/compensação do saldo credor trimestral.

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício e relator-aos serviços de despachante aduaneiro, desde que pagos a pessoas jurídicas e

Desta forma, dou provimento para reverter à locação de veículos automotores sem motorista, excetuados os veículos de passeio

(iv) aos encargos de depreciação de caminhões empregados no transporte de produtos acabados,

Quanto aos encargos de depreciação de caminhões empregados no transporte de produtos acabado, entendo que o aproveitamento de crédito nos termos do inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, os caminhões utilizados para esse transporte podem ser considerados como inseridos no processo produtivo, sendo permitido o aproveitamento de crédito sobre os encargos de depreciação, previsto no inciso VI do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, nesse sentido.:

Processo nº 13056.000144/2009-17

Sílvio Rennan do Nascimento Almeida – Relator

PIS/COFINS NÃO CUMULATIVO. ATIVO IMOBILIZADO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. CRÉDITOS. Na não cumulatividade do PIS/COFINS, a pessoa jurídica pode descontar créditos sobre os valores dos encargos de depreciação e amortização, incorridos no mês, relativos a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos no País para utilização na produção de bens destinados à venda, desde que observadas as disposições normativas que regem a espécie.

(...)

CONCLUSÃO

Pelo exposto, VOTO por dar PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para:

(...)

b) Reconhecer que caminhões são bens que integram o ativo imobilizado da pessoa jurídica, utilizados no processo produtivo, para que seja realizada a análise do crédito de encargos de depreciação do ativo imobilizado (art. 3º, VI, da Lei nº 10.833/2003) e das despesas realizadas com manutenção dos caminhões, como insumos ou encargos de depreciação (art. 3º, II e VI, da Lei nº 10.833/2003).

Dessa forma, reverto as glosas dos encargos de depreciação de caminhões empregados no transporte de produtos acabados,

- (v) dos serviços de despachante aduaneiro, desde que pagos a pessoas jurídicas

Sobre os serviços de despachante aduaneiro, desde que pagos a pessoas jurídicas, já manifestou a Conselheira Liziane Angelotti Meira, vejamos:

5. Despachante Aduaneiro Afirma a Recorrente que, sem os serviços prestados pelo despachante aduaneiro a mercadoria não chegaria ao destino, ou seja, a Recorrente não poderia atravessar a fronteira entre os países com seus caminhões, o que torna o serviço essencial e indispensável para o desenvolvimento de sua atividade.

Explica que os despachantes aduaneiros localizam-se nas cidades de fronteira como Uruguaiana/RS, Dionísio Cerqueira/SC, Foz do Iguaçu/PR, Guaíra/PR, Ponta Porã/MS, etc.. Quando os caminhões da recorrente chegam a esses pontos, é necessário que toda a documentação necessária para a travessia da fronteira esteja devidamente providenciada pelos despachantes. A Recorrente contratou perante empresas nacionais a prestação de serviços de assessoria aduaneira para o desembarque de mercadorias por ela transportadas, sendo que o próprio transporte, inclusive internacional, é sua atividade. Tendo em conta as notas fiscais juntadas, não resta dúvida quanto ao direito de a requerente se apropriar dos créditos correspondentes aos valores pagos relativos às despesas logísticas em questão. Uma vez demonstrada a correta interpretação do conceito de insumos passíveis de propiciar o desconto de créditos na apuração não cumulativa do PIS/Pasep e da Cofins, bem como a efetiva aquisição dos serviços logísticos junto a pessoas jurídicas domiciliadas no País, procedimento que deu ensejo ao recolhimento das contribuições sociais em análise, impede que sejam canceladas as glosas empreendidas pelo agente fiscal. Esse entendimento já vinha seguido pelo CARF, como pode ser verificado no Acórdão nº 3302-002.683 e também no 3301-006.879, este desta Turma. Segundo-se a trilha encontrada nos critérios estabelecidos nos precedentes mencionados e considerando-se que as despesas aduaneiras estão relacionadas à atividade de transporte internacional, conclui-se que as condições relativas à utilização, à indispensabilidade e à relação com o objeto social da empresa estão presentes, do que decorre a legitimidade do creditamento dos valores despendidos, para fins de apuração dos valores devidos das duas contribuições sociais. Em suma, entendo que é legítima a tomada de crédito em relação às despesas aduaneiras, devendo as glosas serem revertidas.

Acórdão n.º 3301-009.565 - 3^a Sejul/3^a Câmara/1^a Turma Ordinária Processo nº 10925.909201/2011-67

Dessa forma, deve ser revertida a glosa de serviços de despachante aduaneiro, desde que pagos a pessoas jurídicas.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por reverter as glosas em maior extensão como acima fundamentado.

(documento assinado digitalmente)

Laércio Cruz Uliana Junior

Declaração de Voto

Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.

Conforme o Direito Tributário, a legislação, os fatos, as provas, documentos e petições apresentados aos autos deste procedimento administrativo e, no exercício dos trabalhos e atribuições profissionais concedidas aos Conselheiros, conforme Portaria de condução e Regimento Interno, apresenta-se esta declaração de voto para registrar a divergência de entendimento sobre o conceito jurídico de insumo, para fins de aproveitamento de crédito de PIS e Cofins na sistemática não cumulativa.

De forma majoritária este Conselho segue a posição intermediária entre aquela posição restritiva, que tem como referência a IN SRF 247/02 e a IN SRF 404/04, normalmente adotadas pela Receita Federal e aquela posição totalmente flexível, normalmente adotada pelos contribuintes, posição que aceitaria na base de cálculo dos créditos das contribuições todas as despesas e aquisições realizadas, próximo da sistemática de deduções utilizada no imposto de renda.

No regime não-cumulativo das contribuições o conteúdo jurídico e semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda e este é o entendimento que foi criado neste conselho ao longo dos anos, desde o notório e pioneiro Acórdão n.º 9303-001.037, de agosto de 2010, de relatoria do ex-conselheiro, doutor Henrique Pinheiro Torrres.

O julgamento do REsp 1.221.170 / STJ, em sede de recurso repetitivo, nada mais fez do que confirmar a posição intermediária criada na jurisprudência deste Conselho.

O único voto constante no REsp 1.221.170 / STJ que deve ser considerado para fins legais é o voto vencedor da ministra Regina Helena Costa, que definiu para a aferição do conceito de insumo o seguinte entendimento¹:

"O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de 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.**"

¹ https://www.stj.jus.br/sites/portalp/Paginas/Comunicacao/Noticias-antigas/2018/2018-05-10_06-51_Primeira-Secao-define-conceito-de-insumo-para-creditamento-de-PIS-e-Cofins.aspx

Portanto, é condição sem a qual não haverá solução de qualidade à lide, nos parâmetros atuais de jurisprudência deste Conselho, definir quais produtos e serviços estão sendo pleiteados, identificar a relevância, essencialidade e em qual momento e fase das atividades econômicas da empresa estão vinculados (singularidade da relação dos dispêndios com as atividades econômicas da empresa).

Não há mais espaço para restringir o conceito jurídico de insumo e atrelá-lo à produção, como propõe o relator, pois o Art. 62, A, do regimento interno do CARF é claro em determinar a obrigatoriedade da aplicação dos entendimentos firmados nos julgamento do STJ decididos na sistemática de recursos repetitivos.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.