



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10845.724731/2013-99
ACÓRDÃO	3301-014.446 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ULTRAFERTIL SA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009

DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.

Não se justifica a diligência para apurar informações quando os documentos e fatos constantes do processo são suficientes para convencimento do julgador.

DECISÃO ADMINISTRATIVA. AUSÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA DE NULIDADE.

Não há que se falar em cerceamento do direito de defesa, quando, no curso do contencioso administrativo, resta evidente que o sujeito passivo compreendeu plenamente as razões para a negativa de sua pretensão e trouxe argumentos e documentos buscando comprovar suas alegações. Compulsando as peças recursais, desde a impugnação, observa-se que há completa argumentação contra os motivos de não reconhecimento do crédito pretendido, assim como apresentação de documentação para a demonstração de sua certeza e liquidez. Eventual vício de motivação de despacho decisório só poderia implicar sua nulidade se, no caso concreto, tivesse sido evidenciado efetivo cerceamento do direito de defesa do sujeito passivo.

TRANSFERÊNCIA DE INSUMOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA.

A própria autoridade fiscal traz em seu art. 176, § 1º, inciso VIII, da IN RFB 2121/22 que consideram-se insumos os serviços de transporte de insumos e de produtos em elaboração realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica, estando tal matéria pacificada no âmbito da fiscalização, além de tal entendimento convergir com esposado pelo STJ, em sede de repetitivo, quando da apreciação do REsp. 1221170, Nota SEI 63/18 e

Parecer Normativo Cosit 5/18, por ser item essencial e pertinente à atividade do sujeito passivo.

SERVIÇOS ADUANEIROS DE CARGA E DESCARGA, TRANSBORDO E FRETE INTERNO. ESSENCIALIDADE DEMONSTRADA. CRÉDITO RECONHECIDO.

Adotando o critério da extração, na operação de importação de importação de bens (matéria prima/insumos), inegável a essencialidade dos serviços aduaneiros executados em solo nacional, que viabilizará a execução da etapa produtiva da empresa. Crédito restabelecido.

CREDITAMENTO. BENS E SERVIÇOS NÃO ONERADOS. IMPOSSIBILIDADE.

Não dá direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

INSUMOS. CRÉDITO BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS EM MANUTENÇÃO, REPAROS, PARTES E PEÇAS POSSIBILIDADE.

Gera direito a crédito das contribuições não cumulativas a aquisição de bens e serviços aplicados em manutenção de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo, por representarem insumos da produção.

INSUMOS. SERVIÇOS DE LUBRIFICAÇÃO E MANUTENÇÃO DE SISTEMA DE REFRIGERAÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. POSSIBILIDADE.

Gera direito a crédito a contratação de serviço de lubrificação e manutenção de sistema de refrigeração de máquinas e equipamentos, por representarem insumos da produção.

MINERAÇÃO. EXTRAÇÃO/BENEFICIAMENTO. GASTOS. CRÉDITOS. DESCONTO. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com a contratação de serviços diversos vinculados à extração e ao beneficiamento de minerais se enquadram na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, e geram créditos das contribuições para o PIS e Cofins.

MOVIMENTAÇÃO INTERNA. PÁ CARREGADEIRA. LOCAÇÃO. MOVIMENTAÇÃO PORTUÁRIA. CARGA. DESCARGA. DESESTIVA. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com pás carregadeiras, inclusive locação, para movimentação interna de insumos (matérias-primas), produtos acabados e resíduos matérias-primas, bem como com movimentação portuária para carga, descarga e desestiva de insumos (matérias-primas) importados enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, e, portanto, dão direito ao desconto de créditos da contribuição para o PIS e Cofins.

ALUGUEL DE MAQUINAS, EQUIPAMENTOS E VEÍCULOS. DESCONTO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

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

ATIVIDADE DE MINERAÇÃO. INSUMOS. SERVIÇOS UTILIZADOS NA LAVRA DO MINÉRIO.

Pela peculiaridade da atividade econômica que exerce, é imprescindível a contratação de serviço de sondagem, devendo, portanto, ser reconhecido como insumo e concedido o direito ao crédito à Contribuinte.

PIS. CRÉDITOS. DESPESAS COM TRATAMENTO DE EFLUENTES.

É legítima a tomada de crédito da contribuição não-cumulativa em relação ao custo de bens e serviços aplicados no tratamento de efluentes, por integrar o custo de produção do produto destinado à venda.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. DIREITO DE CRÉDITO.

As despesas com aquisição de partes e peças de reposição usadas em máquinas e equipamentos utilizados diretamente na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens destinados à venda, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País, quando não representem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas, geram direito a créditos a serem descontados das contribuições sob regime não cumulativo. As mesmas disposições se aplicam às despesas efetuadas com serviços de manutenção dos aludidos equipamentos e máquinas utilizados

diretamente na produção de bens destinados à venda, quando prestados por pessoas jurídicas domiciliadas no País.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. DIREITO DE CRÉDITO.

As despesas com aquisição de partes e peças de reposição usadas em máquinas e equipamentos utilizados diretamente na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens destinados à venda, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País, quando não representem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas, geram direito a créditos a serem descontados das contribuições sob regime não cumulativo. As mesmas disposições se aplicam às despesas efetuadas com serviços de manutenção dos aludidos equipamentos e máquinas utilizados diretamente na produção de bens destinados à venda, quando prestados por pessoas jurídicas domiciliadas no País.

CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMO. FRETE DE PRODUTO SEMIACABADO ENTRE UNIDADES DA PESSOA JURÍDICA. POSSIBILIDADE.

O frete de produto semiacabado entre unidades da pessoa jurídica, por ser essencial ao processo produtivo, se inclui no conceito de insumo para fins de creditamento da Cofins não-cumulativa.

SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DO PARQUE FABRIL. ATIVO IMOBILIZADO. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO.

Os serviços de manutenção predial não se enquadram no conceito de insumos, tendo em vista que posteriormente são incorporados ao ativo imobilizado, havendo o aproveitamento dos créditos por meio da depreciação.

PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO. ATIVIDADE DE MINERAÇÃO. HIPÓTESES DE CRÉDITO. INSUMOS.

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à Cofins refere-se aos produtos e serviços essenciais ou relevantes ao processo produtivo. Gera direito a crédito a ser descontado da contribuição para o PIS e da Cofins apuradas de forma não-cumulativa na atividade exercida pela recorrente os gastos incorridos com os serviços de limpeza e o recolhimento e transporte de rejeitos.

ACÓRDÃO

Vistos, discutidos e relatados os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas e no mérito, por unanimidade de votos, em não conhecer da matéria relativa às alegações de crédito sobre combustíveis e lubrificantes e em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o crédito sobre os fretes na compra de insumos nacionais e importados, sobre os serviços de manutenção em equipamentos industriais e as respectivas partes e peças, sobre os serviços de refrigeração e lubrificação, sobre os serviços de mineração/beneficiamento de minério, sobre a armazenagem e descarga de insumos, sobre serviços de movimentação interna de insumos e locação das máquinas e equipamentos para movimentação interna, sobre serviços de sondagem e tratamento de efluentes, sobre materiais sobressalentes utilizados na manutenção, sobre fretes na movimentação interna de insumos e produtos semiacabados, sobre os pagamentos efetuados no âmbito do Contrato com Pinturas Ypiranga Ltda, MGM Engenharia e Operações Industriais Ltda, Terragama do Brasil Empreendimentos e Construções Ltda, Petrobras, Tópico Coberturas Alternativas Ltda, Ideal Guindastes e Equipamentos Ltda e sobre os encargos de depreciação sobre a ativação no imobilizado relativo aos pagamentos à Fast Engenharia e Montagens AS.

Assinado Digitalmente

Bruno Minoru Takii – Relator

Assinado Digitalmente

Paulo Guilherme Deroulede – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Aniello Miranda Aufiero Junior, Bruno Minoru Takii, Marcio Jose Pinto Ribeiro, Rachel Freixo Chaves, Keli Campos de Lima, Paulo Guilherme Deroulede (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se o presente caso de pedidos de ressarcimento e de compensação de créditos de COFINS não cumulativa referentes ao 2ºT/2009, nos termos do artigo 17 da Lei nº 11.033/2004.

Por bem descrever os fatos, transcreve-se parte do TVF, assim expresso:

Consoante o Despacho Decisório DRF/STS nº 51, de 26/09/2014, o direito creditório foi parcialmente reconhecido e as compensações foram homologadas até o limite do crédito concedido, nos seguintes termos: (...)Fundamentação ...

Portanto, diante da legitimidade do procedimento, o pedido em questão foi submetido ao Serviço de Fiscalização desta Delegacia, de cuja ação fiscal junto ao domicílio da contribuinte, descrita em detalhes no Termo de Verificação Fiscal, parte integrante desta Decisão, decorreu a convalidação de apenas parte deles, conforme planilha abaixo.

As razões e os valores relativos às glosas dos créditos formulados são esclarecidos no referido Termo. (...)Isto posto, com base no acima exposto, com fundamento no artigo 170 da Lei nº 5.172/66 - Código Tributário Nacional, na Lei nº 10.833/2003 e alterações, no artigo 74 da Lei nº 9.430/96 e, ainda, na legislação comentada, proponho o reconhecimento parcial do direito creditório da contribuinte, consistente no crédito da Cofins, oriundo da venda de mercadorias não tributadas no mercado interno, em junho de 2009, no valor de R\$ 913.020,94, homologando-se as compensações pleiteadas até o limite do crédito reconhecido.(destaques acrescidos)Os fundamentos da decisão são aqueles descritos no Termo de Verificação Fiscal (TVF), conforme abaixo parcialmente transcrito:

...

O presente Termo se refere tão somente a COFINS do 2º trimestre de 2.009 e se relaciona a PER/DCOMP que recebeu o número 33329.82939.300909.1.1.11-4760, transmitida em 30/09/2009, controladas no processo nº 10845.724731/2013-99.

...

Em resumo, os Termos de Início e de Intimações Fiscais, solicitam ao contribuinte, entre outros:

- Demonstrativos das Notas Fiscais dos registros efetuados na DICON – Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais; - Base legal das origens dos registros dos créditos; - Arquivos digitais de Notas Fiscais; - Cópias de notas fiscais e contratos, bem como esclarecimentos a respeito de determinados itens da nota fiscal e/ou da composição do crédito.

...

DA APURAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO PARA FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL– COFINS DAS RECEITAS – 2º TRIMESTRE/2009 As bases de cálculo da COFINS apuradas sobre as receitas, são as vendas de mercadorias/produtos no mercado interno e externo e demais receitas, referente ao 2º trimestre/2009. Constan do demonstrativo apresentado pelo contribuinte valores divergentes do da DICON, sendo aqueles de acordo com os balancetes de verificação. A

diferença significativa encontra-se na linha 04 da ficha 17 A do DACON. Os cálculos dos percentuais para rateio foram efetuados corretamente, a partir dos dados dos demonstrativos apresentados, baseados nos balancetes de verificação mensal.

CRÉDITO DAS CONTRIBUIÇÕES A empresa apresentou os demonstrativos dos Créditos das Contribuições do PIS e da COFINS do período de abril a dezembro/2009, em meio magnético.

Conforme correspondência datada de 05/02/2014, em atendimento a intimação fiscal, o contribuinte informa que os créditos tiveram como base legal os incisos I, II, III, IV, V e VI da Lei nº 10.833 de 29/12/2013.

No demonstrativo em meio magnético (CD) apresentado pelo contribuinte constam as seguintes rubricas, como CRÉDITOS A DESCONTAR Banco de dados – planilhas - Arrendamento de Equipamentos de Informática;

- Débito direto – Partes e Peças; - Débito direto – Serviços de armazenagem; - Débito direto – Serviços de Terceiros Locação; - Débito direto – Serviços de Terceiros; - Entrada estoque - MP/Insumos; - Entrada estoque - Partes e Peças; - Estornos – Partes e Peças; - Notas fiscais manuais – Energia Elétrica; - Notas fiscais manuais – Insumos; - Créditos – Importação; - Créditos – Depreciação – Para Programada; - Frete CIF; - Fretes sobre Importações; - Fretes sobre transferências entre centros.

Nos Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais, constam como Base de cálculo dos créditos a descontar os seguintes itens:

- Bens utilizados como insumos; - Serviços utilizados como insumos; - Despesas de energia elétrica; - Despesas de alugueis de máquinas e equipamentos locados de pessoa jurídica; - Despesas de armazém e fretes na operação de venda; - Despesas de contraprestação de arrendamento mercantil; - Encargos de depreciação do ativo imobilizado; - Devolução de vendas.

O demonstrativo detalhado por item da nota fiscal apresentado pelo contribuinte consolidando as bases dos créditos das rubricas acima citadas, coincidem com os valores registrados no Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - DACON, referente ao período de abril a junho/2009, exceto no mês de junho de 2009, na linha 02 – Bens utilizados como insumo, onde se constatou uma diferença de R\$ 12.044,21 a menor no demonstrativo apresentado, relativo a Notas Fiscais – Insumos, onde na relação apura-se a soma de R\$ de R\$ 15.901.736,48, e na composição da DACON consta o valor de R\$ 15.913.780,69. (...)A empresa foi intimada a demonstrar os créditos das contribuições de forma individualizada e, também a comprovar os registros efetuados nos demonstrativos.

A empresa apresentou os demonstrativos, cópias de notas fiscais selecionadas por amostragem e alguns contratos de prestação de serviço, para a comprovação dos

valores lançados como créditos nos Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais.

As planilhas apresentadas pela empresa registram os valores dos documentos e das notas fiscais de aquisição de mercadorias/produtos e as de prestações de serviços. Os créditos tem como base as rubricas acima mencionadas e nas referidas aquisições os seus registros foram efetuados por item da nota fiscal, de forma individualizada, cujos totais foram especificados nos Demonstrativos e na DACON.

A alíquota adotada pela empresa é de 7,6%, tanto sobre as receitas, como também, para os créditos a descontar nas entradas de mercadorias/produtos e demais despesas lançadas no 2º trimestre/2009.

DO CRÉDITO DO PROCESSO O crédito registrado no processo de PER/DCOMP relativo ao COFINS – Não Cumulativo, são decorrentes das aquisições efetuadas no Mercado Interno, nos termos do artigo 17 da Lei nº 11.033/2004, abaixo transcrito:

...

Ressaltamos que os valores relativos a crédito de COFINS - Mercado Interno constantes do PER/DCOMP 33329.82939.300909.1.1.11-4760 estão baseados nos DACON's ORIGINAIS (entregues em 30/07/2009 e 31/07/2009), enquanto que nossos trabalhos exames foram baseados nos DACON's retificadores (entregues em 20/12/2013), conforme se verifica no quadro abaixo. (...)DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS O contribuinte apresentou os Demonstrativos – DACON (ORIGINAIS), referente aos meses de abril/2009 em 30/07/2009, maio/2009 em 31/07/2009 e junho/2009 em 31/07/2009. Posteriormente em 20/12/2013, entregou DACON – RETIFICADORAS, que resultaram em aumento das bases de cálculo dos créditos a descontar.

Na apuração de créditos da COFINS do 2º trimestre/2009, os demonstrativos registram como base os itens (linhas) das Fichas 16A e 16B, referentes aquisições no Mercado Interno e de Importações, bem como os créditos a descontar com a alíquota de 7,6%. Os créditos registrados mensalmente estão vinculados às Receitas: Tributada no Mercado Interno, Não Tributada no Mercado Interno e de Exportação, existindo ainda, os créditos calculados relativos a aquisições de Importação (Ficha 16B).

Ainda, com relação aos Demonstrativos – DACON, o contribuinte registra como Demonstração de Cálculo da Contribuição da COFINS (Ficha 17A) as Receitas de Vendas de Bens e Serviços e as Demais Receitas tributadas a alíquota de 7,6%, e também as Receitas tributadas a Alíquota Zero e as sem incidência da Contribuição – Exportação. Ressalta-se a que os valores constantes do DACON relativo a receitas não tributadas, não coincidem com os valores constantes de balancetes e demonstrativos apresentados, sendo considerado em nossos trabalhos os valores do demonstrativo.

DA APURAÇÃO DOS CRÉDITOS DA COFINS A empresa ULTRAFÉRTIL S.A. foi intimada a comprovar os créditos registrados no PER/DCOMP e no DAPON, tendo apresentado em atendimento o Demonstrativo de composição das bases de cálculo dos créditos, notas fiscais de entrada, notas fiscais de prestação de serviço e comprovantes de custos e de despesas, selecionados por amostragem.

Da análise das notas fiscais de entrada e dos demais documentos que deram origem aos créditos da Contribuição da COFINS, constatamos a existência de irregularidades na apropriação decorrentes: créditos das aquisições de mercadorias com redução da alíquota zero das contribuições; créditos tomados equivocadamente; créditos relativos a material e mercadoria para uso e consumo; créditos sobre frete relativo a compras (aquisições), transferências entre unidades e movimentação interna; créditos nos registros de provisões e despesas de serviços prestados. Tal fato, originou a glosa dos créditos especificados nos demonstrativos adiante mencionados.

Ressaltamos, a existência do Acórdão 05-31.721 – 3ª Turma da DRJ/Campinas, de 17/12/2010, decorrente do processo 15987.000225/2007-61, contra a interessada, tendo como origens as referidas glosas, contendo parte dos registros, a seguir transcritos.

Acórdão 05-31.721 – 3ª Turma da DRJ/CAMPINAS, de 17/12/2010.

Interessada: Ultrafertil S/A – CNPJ nº 02.476.026/0001-36.

Processo nº: 15987.000225/2007-61 CRÉDITOS APURADOS NO MERCADO INTERNO De início, verifica-se pela legislação que a regra básica para o aproveitamento de créditos não cumulativos, das contribuições sociais, apuradas no mercado interno, é a do desconto da própria contribuição.

A Lei nº 10.833/2003, no seu artigo 3º, assim prevê:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (...) Nesta sistemática, os valores embutidos no preço dos produtos ou insumos adquiridos pela pessoa jurídica podem ser descontados dos valores a pagar quando da venda. Assim, a lógica da não cumulatividade pressupõe que o débito da contribuição gerado com a venda é sempre maior do que o crédito obtido da aquisição anterior, permitindo ao contribuinte descontar a contribuição embutida no preço por ele suportado na aquisição.

Por outro lado, as vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações. Esse é o entendimento do artigo 17 da Lei nº 11.033/2004, aqui transcrita:

Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

Estes créditos acumulados, decorrentes de vendas não tributadas pela contribuição, poderão ser utilizados em compensação, como prevê a Lei nº 11.116/2005:

Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:

I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou II - pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Tal permissivo legal indica a mesma lógica não cumulativa da contribuição social: o contribuinte que é onerado pela COFINS na aquisição, e, não o é na venda, tem a opção de descontar ou de compensar os créditos das operações de aquisição depois de acumulados ao final de cada trimestre.

Entretanto, tal permissivo legal é específico e não opera por si só. Vale dizer, na formação do crédito do mercado interno, previsto no artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, e cuja manutenção está prevista no artigo 17 da Lei nº 11.033/2004, não basta que o contribuinte tenha apenas efetuado venda exonerada da contribuição. Precisa também que na aquisição de bens ou serviços, ao crédito relacionado, sejam sujeitos ao pagamento da contribuição, pois, caso contrário, não gera direito creditório algum, conforme o disposto na Lei nº 10.865/2004, que alterou a redação do parágrafo 2º do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003: (...)§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (...)II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

Retomando-se à abordada lógica da não cumulatividade, se na aquisição não há custo suportado com a contribuição, não há motivo para que o contribuinte se credite na saída, também exonerada.

Do exposto acima, conclui-se que o direito à utilização em compensação, do saldo credor apurado em decorrência da venda de produtos no mercado interno sujeitos à alíquota zero da COFINS, está condicionado à que as aquisições dos bens ou serviços a eles relacionados tenham se sujeitado ao pagamento da contribuição. Caso contrário, não há o que se falar em direito ao crédito.

Ademais, consignou que para adequar a manutenção dos créditos decorrentes das vendas de produtos sujeitos à alíquota zero à sua possibilidade de aproveitamento, foi editado o art. 16 da Lei nº 11.116/2005, que determinou que o crédito excedente após a dedução do valor das próprias contribuições a

recolher poderá ser utilizado na compensação de débitos próprios de demais tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Como visto mais acima, o citado artigo da Lei nº 11.033/2004 não dá margem a erro na identificação de quais créditos poderão ser utilizados em compensação: aqueles acumulados em virtude do disposto no artigo 17, e não, do excedente dos créditos apurados pela contribuinte, aí no meio, os créditos previstos no artigo 3º da Lei nº 10.833/2003.

FRETE NA COMPRA DE BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS De pronto, analisando o disposto na Lei nº 10.833/2003, verifica-se que não há previsão legal para apurar créditos de frete nas operações de compra, mas tão somente quando das operações de venda. Assim também dispõe a Solução de Divergência Disit nº 12, de 08 de abril de 2008:

Os insumos utilizados na atividade de transporte de produto acabado (ou em elaboração) entre estabelecimentos industriais; destes para os centros de distribuição; de um centro de distribuição para outro ou do estabelecimento vendedor para o comprador não gera direito a crédito a ser descontado da Cofins com incidência não-cumulativa, exceto se se tratar de pessoa jurídica cujo objeto societário seja transporte.

FRETES SOBRE IMPORTAÇÃO DE MATÉRIA PRIMA Afirma a manifestante que “uma vez desembarcados os produtos químicos importados por meio do Terminal Marítimo em Santos, estes são imediatamente transferidos por meio de dutos especiais até o Complexo Industrial de Piaçaguera ("CPG"), localizado em Cubatão/SP, onde é armazenado em tanques próprios.

Também assevera a interessada que “não há outra maneira possível da mercadoria importada por via marítima ser recebida no estabelecimento industrial de Cubatão que não por meio do prévio desembarque no terminal portuário.” Conclui a contribuinte que “o valor do frete representa custo na aquisição dos insumos, ou seja, custo da produção, razão pela qual deve ser autorizado o creditamento sobre tais operações”.

Ao contrário do entendimento esposado acima, os gastos com frete após o despacho aduaneiro não dão direito ao crédito da COFINS, pois tais gastos não fizeram parte do valor aduaneiro do bem importado. Neste sentido esclarece a Solução de Consulta nº 85 da 6ª Região Fiscal: as despesas com o transporte e a armazenagem no Brasil de produtos importados, após o despacho aduaneiro, não dão direito aos créditos da Cofins e também do PIS para as empresas que estão na sistemática da não-cumulatividade.

AQUISIÇÕES NÃO ONERADAS PELA CONTRIBUIÇÃO Em outra vertente, a interessada argumenta que parte das glosas efetuadas pela Fiscalização refere-se à aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero da COFINS, utilizando-se a premissa de que os insumos adquiridos com alíquota zero foram integralmente empregados na formulação de produtos vendidos também à alíquota zero.

Entretanto, a Lei 10.833/2002, alterada pela Lei nº 10.865/2004, prevê expressamente que aquisições não sujeitas ao pagamento da contribuição não dão direito ao crédito. In verbis:

Art. 3º (...) § 2º (...) Não dará direito a crédito o valor: (...)II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

Como já exposto mais acima, a lei diz em quais hipóteses o contribuinte poderá se creditar da contribuição, não tendo, a sistemática da não cumulatividade regramento semelhante à outros tributos.

Desta feita, na lógica não cumulativa, também já abordada, as aquisições que não suportaram o ônus da contribuição não geram direito creditório para o contribuinte, a não ser na hipótese legal de isenção, o que não é o caso.

Assim, diferentemente do alegado sobre a glosa do crédito de insumos sujeitos à alíquota zero, não se trata aqui de que estas aquisições tenham sido totalmente empregadas na formulação de produtos vendidos também à alíquota zero. A limitação ao crédito ocorre antes que o contribuinte faça a venda dos produtos a ele relacionados, pois a Lei impede que operações que não suportaram a contribuição possibilitem sua manutenção e/ou aproveitamento.

Embora tal sistemática seja considerada pela interessada como injusta, pois “para a comercialização de determinado bem, necessita adquirir insumos não tributados, ao passo que o elo anterior da cadeia beneficia-se da desoneração tributada”, trata-se tão somente da aplicação da legislação.

Por conclusão, não tem razão a interessada quanto ao crédito aqui reclamado. Se preliminarmente a manifestante tinha em parte razão na argumentação, aqui não demonstrou possuir tais créditos, em função da sistemática de apuração não cumulativa.

SERVIÇO DE MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS E PARTES E PEÇAS A manifestante argumenta que as aquisições de serviços de manutenção em equipamentos industriais, assim como das respectivas partes e peças empregadas para tal fim estariam dentro dos limites e/ou condições para apropriação dos créditos da não cumulatividade, uma vez que estariam compreendidos no conceito de insumo.

Continuou sua argumentação, afirmando que os créditos a que tem direito compreenderiam todos os bens e serviços utilizados na produção. Além de citar o artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, citou também as Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004 que regulamentaram o conceito de insumo. Abaixo, transcrevemos o artigo 66 da IN SRF nº 247/2002:

Artigo 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos (...)§ 5º Para os efeitos da alínea "b"

do inciso I do caput, entende-se como insumos: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)Como exposto na norma, entende-se como insumos utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda, as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado.

Conforme disposto na Solução de Divergência Cosit nº 35, de 2008, as despesas efetuadas com a aquisição de partes e peças de reposição, que sofram desgaste ou dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, utilizadas em máquinas e equipamentos que efetivamente respondam diretamente por todo o processo de fabricação dos bens ou produtos destinados à venda, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País, geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, respectivamente, desde que às partes e peças de reposição não estejam obrigadas a serem incluídas no ativo imobilizado, nos termos da legislação vigente.

Do exposto, conclui-se que as despesas com as partes e peças de reposição, que sofram desgaste ou dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, utilizadas em máquinas e equipamentos que efetivamente respondam diretamente por todo o processo de fabricação dos bens ou produtos, geram crédito da contribuição social, mas não se confundem com os serviços de manutenção periódica tomados pela contribuinte, como “serviços de manutenção de equipamentos móveis, refrigeração e lubrificação”, que “visem atingir a máxima eficiência de produção, através da melhoria contínua dos equipamentos”. Aqui, segue-se o mesmo raciocínio de que os serviços de manutenção nos equipamentos de caldeiraria necessária ao atendimento de norma imposta pelo Ministério do Trabalho, que também não se confundem com o conceito de insumo previsto na norma.

Por conclusão, ao contrário do argumento da interessada, de que seria inconteste a natureza de que se revestem os serviços de manutenção por ela tomados, uma vez que a inexistência de tais serviços inviabiliza determinada etapa da produção industrial, tais serviços não geram créditos da não cumulatividade, por falta de previsão legal.

MATERIAIS E SOBRESSALENTE PARA MANUTENÇÃO Ademais, a manifestante procurou desenvolver o mesmo raciocínio para os Materiais e Sobressalentes para Manutenção. No entanto, mesmo que possa gerar crédito da não cumulatividade, não foi demonstrado na presente manifestação de inconformidade, tornando impossível sua identificação para julgamento.

É de se esperar que, quando a contribuinte alegue possuir direito em relação a glosa de crédito, que o faça especificando, demonstrando, separando as operações específicas a que teria o direito, devendo demonstrar e separar do valor total das notas fiscais glosadas pela Fiscalização, o valor do crédito em relação a este item, e assim por diante, de forma que, o julgador possa identificar a liquidez e certeza dos valores por ela reclamados.

GASTOS COM ARMAZENAGEM E MOVIMENTAÇÃO INTERNA Dando continuidade, a Requerente passa a rebater as glosas efetuadas pela Fiscalização das despesas denominadas gastos com armazenagem interna e externa.

Argumenta a interessada que a Fiscalização alegou que apenas é autorizado o crédito sobre frete nas operações de venda quando o ônus do transporte é suportado pelo vendedor. Como os gastos da Manifestante com armazenagem externa ou interna não eram vinculados às operações de venda, foram objeto de glosa.

Disse a interessada que as glosas por ela reclamadas relacionam-se com operação de movimentação e aquisição de insumos. Deu como exemplo, os serviços prestados por uma empresa multimodal, que corresponde à armazenagem e movimentação de insumos realizados dentro do estabelecimento industrial da Requerente.

Insistiu a contribuinte que devido à complexidade de seu processo produtivo, é imprescindível o transporte interno dos insumos entre os diversos setores do seu parque industrial, assim como a adequada armazenagem até o momento de utilização.

Citou outro exemplo, que consiste na recepção, conferência, depósito, manuseio, guarda, expedição e controle de estoque de insumos. Em outro serviço, citou o objeto do contrato da prestação: “movimentação e manuseio de granéis sólidos, movimentação e manuseio de matérias primas, descarga de enxofre, transferência de rocha, alimentação do poço de fusão de enxofre, e movimentação do pátio ferroviário, dragagem manuseio e transporte interno de resíduos das lagoas, bem como a locação de máquinas e equipamentos necessários para a execução dos serviços”.

Apesar da extensa argumentação e dos esclarecimentos da contribuinte, o gasto com o serviço de armazenagem e movimentação interna ou externa, não se amolda aos serviços de transporte que dão direito ao crédito, como a glosa feita pela Fiscalização.

A Solução de Divergência nº 26, de 2008, assim dispõe: (...)Os insumos utilizados na atividade de transporte de produto acabado (ou em elaboração) entre estabelecimentos industriais; destes para os centros de distribuição; de um centro de distribuição para outro ou do estabelecimento vendedor para o comprador não gera direito a crédito a ser descontado da Cofins apurada de forma não-cumulativa.

Portanto, correta a glosa de crédito efetuada pela Fiscalização quanto serviço de armazenagem e movimentação interna ou externa.

DEMONSTRATIVOS (N.ºs. 1 a 12)Após a análise dos valores registrados nos Demonstrativos de Apuração das Contribuições e nos documentos apresentados pela empresa, efetuamos as consolidações das bases de cálculo e das glosas dos créditos, as quais foram especificadas nos seguintes demonstrativos:

DEMONSTRATIVO Nº 1 DEMONSTRATIVO Nº 1-A – registra a base dos créditos das aquisições do mercado interno, lançados mensalmente pela empresa no DICON, por item (linhas), com os totais vinculados às receitas: Tributada no Mercado Interno, Não Tributada no Mercado Interno e de Exportação.

DEMONSTRATIVO Nº 1-B – registra a base dos créditos das aquisições nas importações, do mercado interno, lançados mensalmente pela empresa no DICON, por item (linhas), com os totais vinculados às receitas: Tributada no Mercado Interno, Não Tributada no Mercado Interno e de Exportação.

DEMONSTRATIVO Nº 1-C – consolida os registros da base dos créditos das aquisições no mercado Interno e nas importações, lançados mensalmente pela empresa no DICON (Demonstrativos 1A e 1B), por item, referente a COFINS do 2º trimestre/2009.

DEMONSTRATIVO Nº 2 DEMONSTRATIVO Nº 2-A – consolida os créditos apurados e descontados da COFINS nas aquisições do mercado interno e nas importações, lançados mensalmente pela empresa no DICON e vinculados: Tributada no (sic) Não Tributada no Mercado Interno e de Exportação.

DEMONSTRATIVO Nº 2-B – consolida os créditos apurados, os descontados e os saldos a compensar referente a COFINS do 2º trimestre/2009.

DEMONSTRATIVO Nº 3 DEMONSTRATIVO Nº 3 – consolida as receitas lançadas mensalmente pela empresa no DICON correspondente a Venda de Bens e Serviços, Demais Receitas, Tributada a Alíquota Zero e Sem Incidência das Contribuições – Exportação, referente ao 2º trimestre/2009. Ressaltamos que para os valores relativos a Receitas Tributadas com alíquota zero (fertilizantes e venda de produtos químicos), foram considerados os valores constantes dos demonstrativos apresentados.

DEMONSTRATIVO Nº 4 DEMONSTRATIVO Nº 4 – registra as glosas de créditos de COFINS que tiveram da a origem nas aquisições de mercadorias/produtos classificado nos Capítulos 25 e 38.08 da Tabela de Incidência do Imposto sobre

Produtos Industrializados – TIPI, cuja alíquota da COFINS é reduzida a zero, nos termos dos incisos II e IV, do artigo 1º da Lei nº 10.925/2004, e que não tem direito a crédito das contribuições, conforme os artigos 37 e 46 da Lei nº 10.865/2004. O demonstrativo tem como base o valor do item das notas fiscais e documentos, em ordem de lançamento, com totais mensais, cuja base das contribuições são os créditos registrados pela empresa nas aquisições de Bens Utilizados como Insumos, linha 2 da ficha 16A do DACON, referente ao período de abril a junho/2009.

DEMONSTRATIVO Nº 5 DEMONSTRATIVO Nº 5 – registra as glosas de créditos de COFINS que tiveram origem em equívoco do contribuinte, reconhecido pelo mesmo na correspondência datada de 05/06/2014. O demonstrativo tem como base o valor do item das notas fiscais e documentos, em ordem de lançamento, com totais mensais, cuja base das contribuições são os créditos registrados pela empresa nas aquisições de Bens Utilizados como Insumos, linha 2 da ficha 16A do DACON e despesas de contraprestações de arrendamento mercantil, linha 7 da ficha 16 A do DACON, referente ao período de abril a junho/2009.

DEMONSTRATIVO Nº 6 DEMONSTRATIVO Nº 6.1 – registra as glosas de créditos de COFINS de aquisições de serviços de transporte, compras de mercadorias e de materiais para uso e consumo, que tem como referência o valor do item das notas fiscais e documentos, em ordem de lançamento, com o total trimestral, cujos créditos foram registrados e informados pela empresa como base das contribuições no DACON na ficha 16A, linha 2 – Bens utilizados como insumos, referente ao período de abril a junho de 2.009.

Em relação aos fretes o Ato Declaratório interpretativo SRF nº 2, de 17/02/2005, dispõe sobre a apuração de créditos da Contribuição para o PIS e da COFINS relativos aos fretes nas operações de vendas, não fazendo referência aos decorrentes de entradas/aquisições e das movimentações internas de matérias primas.

DEMONSTRATIVO Nº 6.2 – consolida mensalmente as glosas de créditos de aquisições de serviço transporte (CFOP 1352/2352), compra de mercadoria para uso ou consumo (CFOP 1407/2407) e compra de material para uso ou consumo (CFOP 1556/2556), que tem como referência o valor do item das notas fiscais e documentos, por CFOP– Código Fiscal de Operações e Prestações de Serviços, com totais mensais referente ao período de abril a junho/2009, não comprovados pela empresa como sendo insumos, ou serviços base de insumos, nos termos do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003.

DEMONSTRATIVO Nº 7 DEMONSTRATIVO Nº 7.1 – registra as glosas de créditos de COFINS de aquisições de partes e peças, despesas de movimentação interna, armazenagem externa, serviços de terceiros e de suas provisões, que tem como referência o valor do item das notas fiscais e documentos, em ordem de lançamento, com total trimestral, cujos créditos foram registrados e informados pela empresa como base das contribuições no DACON, na ficha 16A, linha 02 –

Bens utilizados como insumos, linha 03 – Serviços utilizados como insumos, 06 – Despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos e 07 – Despesas de Armazenagem de Mercadoria, referente ao período de abril a junho/2007. Os créditos tiveram suas bases de cálculo registradas nas contas: (...)DEMONSTRATIVO Nº 7.2 – consolida as glosas de créditos de COFINS de aquisições de partes e peças, despesas de movimentação interna, armazenagem externa, serviços de terceiros e de suas provisões, que tem como referência o valor do item das notas fiscais e documentos, mensalmente, com total trimestral, referente ao período de abril a junho/2009, não comprovado pela empresa como sendo insumos, ou serviço base de insumos e de despesas, portanto não se enquadra nos direitos de créditos especificados nos termos do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003.

DEMONSTRATIVO Nº 7.3 – registra as glosas de créditos de COFINS de serviços de terceiros (movimentação interna, manutenção de equipamentos industriais, locação de máquinas e equipamentos para movimentação interna e locação de programas e produtos de informática), que tem como referência o valor do item das notas fiscais e documentos, em ordem de lançamento, com total trimestral, cujos créditos foram registrados e informados pela empresa como base das contribuições no DACON, na ficha 16A, linha 03 – Serviços utilizados como insumos, referente ao período de abril a junho/2007. Os créditos tiveram suas bases de cálculo registradas nas contas: (...)DEMONSTRATIVO Nº 7.4 – consolida as glosas de créditos de COFINS de serviços de terceiros, que tem como referência o valor do item das notas fiscais e documentos, mensalmente, com total trimestral, referente ao período de abril a junho/2009, não comprovado pela empresa como sendo insumos, ou serviço base de insumos e de despesas, portanto não se enquadra nos direitos de créditos especificados nos termos do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003.

Em atendimento intimação fiscal a empresa apresentou cópia de alguns contratos de prestação de serviços, através das correspondências datadas de 14/08/2014 e 20/08/2014, onde se observa os seguintes objetos contratuais:

CONTRATADA: PINTURAS YPIRANGA LTDA 1.1 Este Contrato tem por objeto a prestação pela CONTRATADA à CONTRATANTE, sem exclusividade, a preços mensais, de serviços especializados de pintura industrial, isolamento térmico, manutenção de refratários, aplicação de polímeros e jateamento de superfícies nas seguintes unidades de negócios da Contratante: ...

CONTRATADA: MGM ENGENHARIA E OPERAÇÕES INDUSTRIAIS LTDA 1.1 Este Contrato tem por objeto a prestação pela Contratada à Contratante, sem exclusividade, sob modalidade a preços unitários, dos serviços de carregamento de rocha fosfática, manobra de vagões, expedição de SSP, limpezas em geral e outros serviços de operação industrial do Terminal do Terminal Rodo Ferroviário do Complexo de Mineração de Catalão – CMC, sito à Rua L II s/n – Rodovia BR-050, km 284,5 Zona Suburbana, no município de Catalão - GO.

CONTRATADA: FAST ENGENHARIA E MONTAGENS SA 1.1 Este Contrato tem por objeto a prestação pela CONTRATADA às CONTRATANTES, sem exclusividade, a preços unitários, de serviços especializados de planejamento, fornecimento, manuseio, montagem, manutenção e desmontagem de andaimes para as grandes parada de manutenção nas seguintes unidades de negócio das Contratantes: ...

CONTRATADA: TERRAGAMA DO BRASIL EMPREENDIMENTOS E CONSTRUÇÕES LTDA 1.1 Este Contrato tem por objeto a prestação pela CONTRATADA à CONTRATANTE, a preços unitários, dos serviços de remoção e expedição de gesso, bem como das limpezas listadas abaixo, para o atendimento ao Complexo Industrial de Piaçaguera- CPG, Av. Engº Plínio de Queiroz, s/nº -Jardim São Marcos – Cubatão – SP:

- Limpeza e remoção de areia no Rio Mogi.
- Limpeza e remoção das barragens e vias de acesso da Serra do Mar.
- Limpeza e remoção do CQ13.
- Limpeza e remoção das lagoas de efluentes.
- Limpeza e remoção das bacias de tratamento com CAL.
- Limpeza e remoção das caixas separadoras de água (BURACO DO NOGUEIRA) – próximas aos depósitos.
- Limpeza e remoção nas alas que circundam os depósitos.
- Limpeza e remoção das ruas (desde a rua da Parceria até aos acessos nas áreas das lagoas e depósitos).

CONTRATADA: TERRAGAMA DO BRASIL EMPREENDIMENTOS E CONSTRUÇÕES LTDA 1.1 Este Contrato tem por objeto a prestação pela CONTRATADA à CONTRATANTE, a preços unitários, dos serviços de movimentação interna de produtos, recheio de produtos a bordo dos navios, apoio às atividades operacionais, operações ferroviárias e manutenção da via permanente das linhas e dos pátios ferroviários para atendimento ao Complexo Industrial da Cubatão – CCB, Complexo Industrial de Piaçaguera – CPG e Terminal Marítimos da Fosfertil – TUF, em Cubatão –SP, sitos à Av. Bernardo Geisel Filho, s/n – Raiz da Serra – Cubatão –SP, Av. Engº Plínio de Queiroz, s/nº -Jardim São Marcos – Cubatão –SP e Rodovia SP 55 – Km 65,8 – Estrada Cubatão-Guarujá – Santos –SP, respectivamente.

CONTRATADA: PETRÓLEO BRASILEIRO S.A - PETROBRAS 1.1 O presente contrato tem por objeto a operação, por parte da ULTRAFÉRTIL, do conduto (amoniaduto) de propriedade da PETROBRAS, para transporte de amônia anidra a partir dos tanques da ULTRAFÉRTIL, situados em Piaçaguera, Cubatão SP para sua outra fábrica, também situada em Cubatão, SP, o qual utiliza em parte, a faixa de terreno do Oleoduto São Sebastião – Cubatão, e faixa de terreno da Rede Ferroviária Federal S. A .

CONTRATADA: TÓPICO COBERTURAS ALTERNATIVAS LTDA 1.1 Este contrato tem por objeto a locação pela Contratada às Contratantes de armazéns estruturados com eclusa de acesso, fabricado em lona sintética, auto extingüível, antimofos, anti-fungos e com bloqueador de raios UV, para atender as seguintes Unidades da Fosfertil / Ultrafétil: ...

CONTRATADA: IDEAL GUINDASTES E EQUIPAMENTOS LTDA 1.1 Este contrato tem por objeto a prestação pela CONTRATADA À CONTRATANTE, sem exclusividade, a preço global, de serviços especializados de transporte, movimentação de cargas durante as paradas programadas de manutenção (conforme anexo III, parte integrante deste contrato), a serem realizados no Complexo Industrial de Piaçaguera – CPG, sito à Av. Engº Plínio de Queiroz, s/nº, Jardim São Marcos, Cubatão/SP, CEP. 11570-900, no Complexo Industrial de Cubatão – CCB sito à Av. Bernardo Geisel Filho, s/nº -Bairro Raiz da Serra, Cubatão/SP CEP 11570-901 e no Terminal Marítimo – TUF, sito à Rod. SP-55 (Cubatão-Guarujá), Km 65,8, Santos/SP CEP. 11573-000 da CONTRATANTE DEMONSTRATIVO Nº 8 DEMONSTRATIVOS Nºs, 8.1 e 8.2 – registra as glosas de créditos de COFINS que tiveram sua base de cálculo, os fretes sobre importação e sobre transferências entre unidades da empresa (intercompany). Os fretes sobre importação refere-se a valores dos fretes entre Santos (TUF) e Cubatão. Os fretes “intercompany” refere-se em sua quase totalidade, fretes ferroviário, do trajeto entre unidades da mesma empresa, CATALÃO (GO) e CUBATÃO (SP).

As bases de cálculo foram registradas e informadas no DACON, na ficha 16A, na linha 03 – Serviços utilizados como insumos (fretes sobre importações) e 07 – Despesas de Armazenagem de Mercadoria e Frete na Operação de Venda(fretes sobre transferências).

Em relação aos fretes o Ato Declaratório interpretativo SRF nº 2, de 17/02/2005, dispõe sobre a apuração de créditos da Contribuição para o PIS e da COFINS relativos aos fretes nas operações de vendas, não fazendo referência aos decorrentes de entradas/aquisições e das movimentações internas de matérias primas.

DEMONSTRATIVO Nº 9 DEMONSTRATIVO Nº 9 – registra a composição dos valores constante do demonstrativo individualizado do item Notas Fiscais Manuais – Insumos (R\$ 15.901.736,48) e compara com o valor deste item registrado, na composição de parte do total de Bens utilizados como insumos (R\$ 15.913.780,69), registrado na ficha 16 A, linha 02 do DACON. Apurou-se a diferença de R\$ 12.044,21.

DEMONSTRATIVO Nº 10 DEMONSTRATIVO Nº 10 – consolida as glosas de créditos da COFINS, detalhadas nos demonstrativos de nºs 04 a 09, referente ao período de abril a junho/2009.

DEMONSTRATIVO Nº 11 DEMONSTRATIVO Nº 11 – consolida os créditos apurados, os descontados e os saldos especificados no DACON, referente A COFINS do período de abril a junho/2009.

DEMONSTRATIVO Nº 12 DEMONSTRATIVO Nº 12 – consolida a base de cálculo dos créditos da DACON, base de cálculo glosada, créditos apurados, créditos descontados e valores passíveis de ressarcimento e/ou insuficiência de recolhimento.

APURAÇÃO FINAL DO CRÉDITO DA COFINS – MERCADO INTERNO Considerando-se o acima relatado, recalculamos os valores considerando-se as glosas a serem efetuadas no 2º trimestre de 2.009, não tendo sido constatado nenhum valor de crédito de COFINS – Não Cumulativo – passível de compensação e/ou ressarcimento e/ou restituição, no 2º trimestre de 2.009, conforme demonstrativo de nº 012.

.... (destaques acrescidos)A contribuinte foi cientificada pessoalmente do Despacho Decisório supra, por intermédio do seu fiel depositário, em 29/09/2014.

Em 15/10/2014 foi emitido o Despacho Decisório DRF/STS nº 07, em adendo ao Despacho Decisório DRF/STS nº 51, de 26/09/2014, para indeferir o Pedido de Ressarcimento retificador, porque transmitido depois de intimada a pessoa jurídica para apresentação de documentos comprobatórios.

A interessada tomou conhecimento do Despacho Decisório DRF/STS nº 07/2014, em 22/10/2014, conforme Termo de Abertura de Documento no e-processo, sendo dele dada a ciência por decurso de prazo em 05/11/2014, mediante Termo de Ciência por Decurso de Prazo.

Em 29/10/2014, a interessada apresentou a manifestação de inconformidade, conforme Termo de Solicitação de Juntada.

Faz um breve resumo dos fatos, dizendo que o crédito apurado é resultado da manutenção do crédito que lhe é assegurada pelo art. 17 da Lei nº 11.033/04, mesmo em se tratando de operações de saídas exoneradas; e que a transmissão dos PER/DCOMP se fundamenta no art. 16 da Lei nº 11.196/05.

No que concerne ao despacho decisório, contrapõe-se ao seu resultado, diante da cabal e inequívoca comprovação da legitimidade dos créditos e da sua irrefutável vinculação ao processo produtivo da requerente.

Voltando-se ao TVF, esclarece que durante o procedimento fiscalizatório teria atendido as intimações fornecendo todos os demonstrativos dos créditos utilizados, notas fiscais e contratos de prestação de serviços, conforme reconhecido pela fiscalização. Frisa que, à exceção da discrepância de um valor de R\$ 12 mil (irrisório, ante o montante do creditamento glosado e mesmo do validado), todos os valores pleiteados batem com aqueles declarados nos DACON.

Assim, julga fazer jus ao total do crédito pleiteado, não devendo prosperar o despacho combatido.

Reconhece a legitimidade da glosa em relação à parte do item 2, informando que procederá ao recolhimento da parte dos valores relativos à glosa de arrendamento de equipamento de informática, constantes do Demonstrativo 5

elaborado pela fiscalização, remanescendo a discussão em relação ao creditamento sobre a água utilizada no seu processo industrial.

Adentrando na questão do direito, inicia pelos equívocos cometidos pela fiscalização para justificar seu pedido de prova pericial.

Informa que é uma das maiores produtoras de fertilizantes e nutrição animal do mundo, dividindo suas operações entre diversos Estados da Federação, sendo formada por 12 (doze) unidades produtivas, dentre as quais destaca o Complexo de Mineração de Tapira - maior operação de mineração de rocha fosfática da América Latina; bem como o Complexo Minero-químico de Cajati, maior produtor de fosfato bicálcico do Brasil.

Registra que os processos de produção são bastante complexos, conforme demonstra pela juntada exemplificativa dos processos produtivos dos Complexos Industriais de Piaçaguera e Cubatão e do Complexo Minero-químico de Catalão (doc. 04), envolvendo várias etapas até o produto final, constituindo-se, em linhas gerais, das fases de mineração, beneficiamento e, principalmente, industrialização.

Destaca que os insumos, serviços e bens cujos créditos foram glosados são partes necessárias e indispensáveis do seu processo produtivo. Observa que, após a extração de sua matéria prima, sua utilização nos processos de beneficiamento e industrialização, a produção necessita ser escoada.

Entende que as glosas de créditos se devem ao fato de que ou se desconhece o processo produtivo da requerente ou se desconsidera a nítida vinculação à produção dos bens e serviços, razão pela qual requer prova pericial para identificação dos bens e serviços que servem de insumos às suas atividades.

Informa que disponibilizou à fiscalização a oportunidade de visitar os seus sítios de produção e escoamento, às suas expensas, tendo por objetivo esclarecer seu intrincado processo e espantar quaisquer dúvidas sobre o tema, não tendo recebido qualquer resposta nesse sentido. Diz que uma análise meramente documental não espelha integralmente as nuances específicas das atividades desenvolvidas.

Indica seu perito e apresenta os quesitos abaixo, protestando pela eventual apresentação de quesitos suplementares:

a) Os bens de uso e consumo e serviços de frete na aquisição no mercado interno de insumos e na importação, frete entre estabelecimentos da empresa, os dispêndios com a manutenção periódica de seu ativo, serviço de água e esgotamento, as despesas com o beneficiamento da sua produção, movimentação interna de insumos bens e mercadorias, custos com armazenagem, e demais itens glosados pelo DD. Fiscal são necessários para a consecução das atividades da Requerente?

b) Referidos bens/serviços integram o processo produtivo da Requerente?

Ainda, aponta vício de motivação do TVF que embasou o Despacho Decisório e ausência de motivação nas glosas, devendo o Despacho Decisório ser anulado.

Alega que boa parte das glosas foi motivada no Acórdão nº 05-31.721 - 3ª Turma da DRJ/CAMPINAS, em processo da própria contribuinte.

Aponta que apesar do citado Acórdão desenvolver todo um raciocínio (equivocado) para conclusão pela impossibilidade de creditamento nas situações nas quais não houve recolhimento na etapa anterior, a fiscalização, em patente equívoco, consignou no TVF -com suposta base no entendimento esposado nesse precedente - que o saldo credor apurado com base no art. 3º, II, da Lei nº 10.833/03 e art. 15 da Lei nº 10.865/04 não seria passível de compensação, mas tão somente "aqueles acumulados em virtude do disposto no art. 17" da Lei nº 11.033/04, em total dissonância com o Acórdão tomado com paradigma e com o art. 16 da Lei nº 11.116/05.

Nesse contexto, conclui ser patente o vício de motivação e a ofensa ao art. 39, IV, do Decreto nº 70.235/72, devendo ser anulado o despacho decisório. Colaciona doutrina acerca do ato administrativo e acrescenta que em diversos trechos da decisão não há fundamentação expressa para a glosa. Acusa a existência de alegações esparsas, genéricas e inconclusivas para sustentar a glosa na mera alegação de que nem todos os bens/serviços são passíveis de creditamento.

Diz que a alegação contraditória e vazia de fundamento, além de ser viciada pela ausência de motivação, cerceia o direito de defesa da contribuinte, que sequer consegue vislumbrar, de forma clara, o real motivo da glosa.

Conclui pela anulação do Despacho Decisório, seja pela dissonância da conclusão para o fundamento utilizado para a glosa, seja pela ausência de motivação para com boa parte das glosas perpetradas; ou caso não se entenda pela anulação de toda a decisão, ao menos julga deverão ser afastadas, de plano, as glosas que não foram devidamente motivadas, as quais alega serem ilegítimas quanto ao seu mérito, caso ultrapassadas as preliminares suscitadas, conforme passa a discorrer.

Abordando a legitimidade do crédito apurado, destaca que utiliza minérios obtidos de rochas fosfáticas, extraídos de jazidas da própria requerente, como matéria prima para produção de adubos e fertilizantes (vide processo produtivo - doc. 04), justificando diversas despesas com bens e serviços, desde a extração até efetiva utilização na fabricação do produto final.

Acusa que a grande maioria das glosas de créditos diz respeito à descaracterização da condição de insumos, no que tange aos bens e serviços envolvidos no processo produtivo, sobretudo relacionados à extração e emprego de minério na fabricação do produto final.

Afirma que a decisão consigna que os bens e serviços atinentes à obtenção de matéria prima necessária à elaboração do produto final não poderiam compor a base de cálculo do crédito apurado, pois não diriam com seu processo produtivo.

E acusa que tal posicionamento está em dissonância com a lei, doutrina e jurisprudência, merecendo reforma da decisão.

Aponta o conceito de insumo prevalecente nos tribunais administrativos e judiciais, entendendo que "outra interpretação não pode ser admitida além daquela que permita uma tomada de crédito mais ampla; buscar conceito de insumo que consagre seus limites como aqueles bens necessários às atividades desenvolvidas pelos contribuintes dentro dos espectros de suas atuações".

Acrescenta que determinada atividade - como a desenvolvida pela Requerente - pode ser exercida em etapas, mas que fazem parte integrante de um único processo, de modo que o conceito de insumo deve atentar para o pressuposto de fato que envolve as contribuições em questão e para a dimensão funcional de seu processo produtivo.

Nesse contexto, acusa que ao pretender dissociar etapas do processo produtivo da Requerente a decisão distorceu o conceito de insumo.

Alega que, no caso concreto, os bens identificados pela fiscalização são de fundamental relevo para suas atividades, estão intrinsecamente relacionados ao seu processo produtivo e dele fazem parte indissociável (bens e serviços utilizados como insumos na mineração, beneficiamento, armazenagem, descarga, movimentação interna, manutenção de equipamentos da produção de fertilizantes e adubos).

Prega, de acordo com a jurisprudência do CARF, que o conceito de insumo consiste nos bens e serviços que, a despeito de não serem consumidos durante o processo produtivo, estão a ele intrinsecamente relacionados, sendo próprio e específico para o Pis e a Cofins, divergindo daquele do IPI e ICMS. E que, sob o ponto de vista do Poder Judiciário, alberga não só os bens e serviços empregados na etapa da qual resulta o produto final, como outras, desde que necessárias ao funcionamento da cadeia produtiva.

Diz-se convencida de que, se com algum tributo o conceito de insumo deveria se assemelhar, este seria o imposto sobre a renda, notadamente o conceito de custos e despesas operacionais para os fins e efeitos do imposto sobre a renda, previstos nos arts. 290 e 299 do Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/99).

E conclui:

Em apertada síntese temos: (i) se utilizado o conceito de despesas constantes da legislação do imposto sobre a renda, a Requerente faria jus aos créditos uma vez que todos os bens e serviços se constituem em despesas operacionais; (ii) adotando-se o conceito próprio esposado em diversas decisões do CARF, igualmente a Requerente faria jus aos citados créditos, uma vez que são parte integrante e indissociável de seu processo produtivo, (iii) ainda que se adotasse o conceito de insumos constantes da legislação do IPI, a Requerente faria jus aos créditos uma vez que todos os bens e serviços estão relacionados intrinsecamente ao seu processo produtivo.

Cita doutrina e jurisprudência a corroborar sua tese.

Na sequência, passa a contestar as glosas referentes aos seguintes bens e serviços, justificando o crédito com as despesas em conformidade com a legislação atinente (art. 3º, II, da Lei nº 10.833/03 e art. 15 da Lei nº 10.865/04), alegando, basicamente, que são partes indissociáveis do seu processo produtivo:

1. FRETE NA COMPRA DE INSUMOS Aponta que a glosa foi feita com suposta base na Solução de Divergência DISIT nº 12/08, no sentido de que somente seriam passíveis de crédito os fretes relativos às operações de venda, inexistindo base legal para o crédito relativo à operações de compra.

Entende que o crédito sobre o frete contratado para transporte de seus insumos decorre do art. 3º, II, da Lei nº 10.833/03, o qual dispõe, expressamente, pela possibilidade de crédito em relação aos bens e serviços adquiridos como insumos utilizados na produção.

Acusa que, da simples leitura da Solução de Divergência DISIT nº 12/08 (utilizada como único fundamento para a glosa), depreende-se a sua inaplicabilidade às operações, conforme designadas pela própria fiscalização: "frete na compra de bens utilizados como insumos".

Atenta que, de modo diverso, a Solução de Divergência se refere aos "insumos utilizados na atividade de transporte" e não ao transporte de insumos (situação objeto da equivocada glosa). E que, mesmo se por hipótese a Solução de Divergência mencionasse o frete de insumos, nenhuma das quatro hipóteses listadas se enquadraria à tal situação, pois se referem à: (i) transporte de produto acabado (ou em elaboração) entre estabelecimentos industriais; (ii) destes (estabelecimentos industriais) para os centros de distribuição; (iii) de um centro de distribuição para outro; ou (iv) do estabelecimento vendedor para o comprador.

Ressalta que o não enquadramento das situações objeto de creditamento por parte da Requerente na única motivação utilizada pelo Fisco para a glosa também implica ofensa ao art. 39, IV, do Decreto nº 70.235/72, devendo por mais esse motivo se estornada, com a homologação do crédito.

Menciona jurisprudência do CARF que convalida o creditamento relativo ao frete na entrada de insumos, mesmo em situações nas quais este é efetuado pela própria contribuinte que tem por objeto atividade de transporte.

Salienta a classificação dos insumos objeto de creditamento no conceito de custos de estoque, com base nos itens 9 e 10 do CPC 16, aprovado pela Deliberação CVM 575/09.

2. FRETES NA IMPORTAÇÃO DE MATÉRIA PRIMA Aponta que a glosa foi feita com suposta base na Solução de Consulta SRRF/6ª RF nº 85, no sentido de que os gastos com frete após o despacho aduaneiro não dão direito ao crédito, pois não fizeram parte do valor aduaneiro do bem importado.

Esclarece que, durante a auditoria, informou que uma vez desembarcados os produtos químicos importados por meio do Porto de Santos (amônia, principalmente) estes são imediatamente transferidos por meio de dutos especiais até o Complexo Industrial de Piaçaguera ("CPG"), onde são armazenados em tanques próprios, inexistindo outra maneira possível de a mercadoria importada por via marítima ser recebida no estabelecimento que não por meio do prévio desembarque no Porto, sendo o valor do frete um dos componentes do custo na aquisição destes produtos químicos que lhe servem de insumos à sua produção, ou seja, custo da sua produção, razão pela qual o crédito é legítimo.

Acrescenta que aqui se aplica, igualmente, a argumentação esposada no item antecedente, ante a similaridade de ambas as situações, que divergem apenas pela origem do insumo objeto de aquisição (nacional ou estrangeira).

3. AQUISIÇÕES NÃO ONERADAS PELA COFINS Acusa que, aqui, a decisão foi genérica, no sentido de que a lei não autoriza o seu aproveitamento.

Aponta que a glosa de valores expressivos se deu sob o argumento de que teriam sido originados de aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições (alíquota zero), conforme disposto no art. 1º da Lei nº 10.925/04 (produtos classificados nos capítulos 25 e 38.08 da TIPI e suas respectivas matérias primas).

E que, segundo a fiscalização, o creditamento em questão (relativo aos produtos com classificação nos capítulos 25 e 38.08 da TIPI) encontraria óbice no art. 3º, §2º, II, da Lei nº 10.637/02 e art. 3º, §2º, II, da Lei nº 10.833/03.

Contrapõe-se dizendo que apenas dois dos itens constantes do demonstrativo objeto de glosa se enquadram nos capítulos em questão (mica e areia), não estando listados a granalha e o stabrex.

No mais, alega que a glosa é descabida, porquanto eivada de ilegalidade, à medida que desconfigura a técnica da não cumulatividade aplicada ao Pis e a Cofins apurados sob a égide das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03.

Em suas palavras:

Com efeito, a impossibilidade de creditamento referente a aquisições desoneradas do pagamento das contribuições em tela equivale a mero diferimento do tributo para etapa subsequente da cadeia produtiva, esvaziando-se de sentido o emprego da técnica da não-cumulatividade em patente desvio de finalidade do modelo fiscal adotado nas Leis em comento. (destaques do original) Cita doutrina e jurisprudência a corroborar sua tese.

4. SERVIÇO DE MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS E PARTES E PEÇAS Explica que desde a fiscalização esclareceu que suas aquisições de serviços de manutenção em equipamentos industriais e as respectivas partes e peças utilizadas, bem como os serviços de refrigeração e lubrificação seriam aptos à apropriação dos créditos, pois compreendidos no conceito de insumo, com base no art. 3º da Lei nº 10.833/03 e nas IN SRF nº 247/02 e nº 404/04.

Menciona que os serviços se adequam perfeitamente ao disposto no art. 66 da IN SRF nº 247/02.

Acrescenta que além da glosa de créditos com partes e peças utilizadas na manutenção de seus equipamentos, foram glosados também créditos de serviços essenciais utilizados para a viabilização de seu processo produtivo, como é o caso de serviços de mineração/beneficiamento de minério, armazenagem/descarga, movimentação interna etc.

Reitera que extrai da mina as matérias primas necessárias para o desenvolvimento de seus produtos finais (fertilizantes e nutrição animal) e explica que durante todo o curso da extração mineral é necessária a realização de serviços tais como sondagens, perfurações, amostragens, bem como o próprio beneficiamento e armazenamento do minério, os quais demandam a utilização de equipamentos que se desgastam com o tempo, além de partes e peças de reposição justamente pelo desgaste ocasionado pela produção, o qual se pretende minimizar pela refrigeração de parte do ativo, bem como pela lubrificação, sem o que não há como colocar as máquinas em operação.

Conclui inexistir dúvidas que tais serviços são essenciais e imprescindíveis para sua atividade produtora. Acusa que o argumento fiscal de parada programada configura apenas subterfúgio à pretensão arrecadatória.

Traz jurisprudência a corroborar sua tese, segundo a qual dão direito a crédito os gastos incorridos com as peças e os custos de manutenção de máquinas utilizadas na produção dos bens e serviços por ela vendidos.

Da mesma forma, entende que também dá direito a crédito os custos de aluguel de máquinas e arrendamento mercantil, pois sem eles se torna impossível o desenvolvimento de sua própria atividade de industrialização.

Destaca que situação análoga à presente foi analisada pelo CARF em relação a indústria de couro (Ac. 3101-01.109), permitindo a tomada de créditos referentes aos serviços de estufagem de contêineres, embalagens para transporte (como pallets) e ainda em relação aos veículos transportadores. Destaca, também, outra decisão do CARF, Ac. 3803-003.389, no qual se permitiu a uma empresa de carvão mineral a apropriação de créditos referentes aos: (i) custos de recuperação ambiental inerentes ao compromisso assumido (TAC); e (ii) custos dos serviços de retificação de motores de vida útil inferior a 1 (um) ano.

E afirma, com base nesse entendimento, em relação aos gastos incorridos pela Requerente no que se refere às exigências impostas pela administração pública, inexistir dúvidas se tratar de insumos, sendo, portanto, suscetível de gerar créditos. Dentre tais imposições cita o tratamento de efluentes e a sondagem (imposta pelo Ministério da Agricultura), esta última utilizada periodicamente para orientar a lavra da rocha, matéria prima da contribuinte. Cita mais jurisprudência a corroborar sua tese.

Conclui que, quando há exigência do poder público com relação ao desenvolvimento de algum serviço relacionado com a atividade produtiva da empresa, tais serviços devem ser entendidos como insumos, sendo este o caso da Requerente.

5. MATERIAIS E SOBRESSALENTE UTILIZADOS NA MANUTENÇÃO Ressalta que, muito embora tivesse a própria fiscalização planilhado todos os serviços objeto de glosa com a indicação de quais deles se refeririam aos materiais e sobressalentes utilizados na manutenção, optou por acatar o parcial entendimento consignado no TVF, no sentido de que caberia à Requerente o destacamento dos valores cujo creditamento entende legítimo.

Alega que, apesar do subterfúgio utilizado para negativa do crédito, providenciou a planilha contendo apenas os valores relativos a tais materiais e sobressalentes, classificados na conta contábil respectiva 4201008 (doc. 05), motivo pelo qual não mais remanesce o motivo indicado para a glosa do crédito, devendo ser homologado.

6. GASTOS COM ARMAZENAGEM, MOVIMENTAÇÃO INTERNA, BENEFICIAMENTO, COMBUSTÍVEIS, LUBRIFICANTES E SERVIÇOS DE TERCEIROS Voltando-se aos gastos com armazenagem e movimentação interna, diz que, no entender da fiscalização, o crédito sobre frete é autorizado somente nas operações de venda, quando o ônus do transporte seja suportado pelo vendedor. E como os gastos da Requerente não seriam vinculados às operações de venda, foram glosados.

Afirma que todas as glosas se relacionam às movimentações de insumos adquiridos pela Requerente, contratadas em virtude da complexidade de seu processo produtivo - transporte interno dos insumos entre os diversos setores do seu parque industrial, assim como a adequada armazenagem até o momento de utilização.

Entende que tais serviços se revelam verdadeiros insumos, comportando gerar créditos. Cita jurisprudência.

Contrapõe-se ao argumento fiscal de que se trataria de serviço de movimentação interna. Em suas palavras:

Quando essa movimentação se dá internamente, ou seja, dentro das instalações fabris, de modo a deslocar os produtos em fase de finalização dentre as suas diversas etapas produtivas também estamos diante de um insumo imprescindível à produção da Requerente. Como já dito, o processo de produção da Requerente é extremamente intrincado, de modo que há uma sequência de fases que antecedem a finalização do seu produto final.

Em outras palavras, o início da produção e a sua finalização, por exemplo, dos fertilizantes não ocorrem no mesmo local. É necessário o transporte do produto "semi-acabado" dentre os diversos setores fabris. E é por meio de empilhadeiras, movidas a combustíveis, que este procedimento ocorre.

Portanto, torna-se indissociável da cadeia produtiva da Requerente a movimentação dos insumos durante o processo produtivo, sem o quê, não há dúvidas, a atividade da Requerente resta nitidamente prejudicada. (destaques do original)Reitera que o conceito de insumo não deve ser considerado restritivo, mas sim abranger todos os insumos relacionados às atividades desenvolvidas pela Requerente.

Menciona, mais uma vez, que informou durante a fiscalização ser o seu processo produtivo bastante complexo (doc. 04), podendo-se dizer que, em traços gerais, subdivide-se entre as fases de mineração e beneficiamento.

A fase de mineração é composta pela escavação da mina para extração do minério, bem como a sua carga e transporte para a área de beneficiamento.

Dentre as diversas atividades executadas nesta fase, as quais, destaque-se, são realizadas por empresas terceirizadas, verifica-se: decapeamento; retirada de estéril (rejeito) e minério, bem como o seu carregamento; construção e manutenção dos acessos às minas; conformação dos depósitos de estéreis na área das minas; detonação (afrouxamento) das rochas duras; perfuração da mina; desmonte por explosivo; atualização topográfica da mina; perfuração dos poços; sondagem, dentre outros.

Vale ressaltar que todo o serviço de mineração está adstrito ao processo que ocorre na mina, local onde é extraído tanto o minério como o estéril. Desse modo, conclui-se que as empresas que prestam este serviço são responsáveis pela etapa basilar do processo produtivo que, após cumpridas todas as etapas de beneficiamento, culminará nos produtos finais comercializados pela Requerente (fertilizantes e nutrientes animais).

Já o beneficiamento é composto pelas fases de britagem, homogeneização, peneiramento, moagem, classificação, deslamagem, flotação, dentre outros complexos processos químicos que ocasionarão nos produtos finais comercializados pela Requerente.

Deve-se pontuar que, diferentemente do que ocorre com a etapa de mineração, o beneficiamento é atividade feita pela própria empresa e, como adrede demonstrado, consiste em uma sequência de processos químicos e mecânicos que terão como propósito o produto final a ser comercializado.

A despeito destes serviços também terem sido objeto de glosas - as quais também não poderão prevalecer, conforme demonstrado -, o seu detalhamento se fez necessário para que pudesse restar demonstrada a complexidade do processo produtivo da Requerente, o qual é composto por diversas etapas, as quais são indissociáveis. É dizer, sem elas não é possível se chegar ao produto final comercializado pela Requerente.

Assim, não há que se falar em fases anteriores ou posteriores à produção de fertilizantes e nutrição animal, vez que todas estas etapas estão associadas à mesma cadeia produtiva.

Pelo exposto, observa-se que o processo produtivo da Requerente, além de complexo, não deve ser considerado encerrado mesmo após o beneficiamento, para os fins de creditamento a título de PIS e COFINS. Isto porque, se a Requerente não aplicar os minérios (matéria prima) obtidos em seu processo produtivo, que precisam ser movimentados pelo seu parque industrial, de nada eles servirão. Em outras palavras, a matéria prima, extraída das minas, deve ser aplicada em seu processo produtivo para que possa cumprir com a sua real finalidade, qual seja: incorporar os produtos finais comercializados pela Requerente ao seu produto final.

A extração de minério não se cinge somente às atividades realizadas dentro das minas. Para que a Requerente possa exercer as atividades para as quais é mundialmente conhecida, necessita retirar o minério das citadas minas e, para tanto, é imprescindível o uso também do óleo combustível e do óleo lubrificante no seu maquinário. Ressalta-se que tais insumos são utilizados nos equipamentos necessários para a realização da extração mineral, bem como nas demais partes e peças integrantes do seu maquinário, as quais são utilizados à consecução das atividades da Requerente.

Impende ainda destacar que em todos os processos produtivos da Requerente o óleo combustível e lubrificante é insumo necessário. (destaques do original)Reitera seu conceito de insumo e observa que combustíveis e lubrificantes estão assim expressamente previstos no art. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03.

No que concerne aos serviços de movimentação interna (frete), entende que também configuram direito ao crédito, como demonstrado. Mais uma vez alega que a cadeia produtiva da Requerente é complexa e se desenvolve em diversas etapas, realizadas em diversos setores da sua fábrica e nas minas, tornando necessário o deslocamento da mercadoria, tanto a matéria prima como os próprios produtos comercializados, entre os diversos setores e estabelecimentos, bem como da mina ao centro de produção, para concluir o processo produtivo.

Volta-se aos contratos mencionados no TVF para dizer que, além dos serviços de movimentação interna, foram glosados ainda alguns serviços de terceiros, cujo objeto era a prestação de serviços inerentes à sua produção, sem os quais seu processo produtivo restaria totalmente prejudicado.

Detalha o objeto dos contratos, conforme descrito no TVF, concluindo tratar de serviços diretamente relacionados com a atividade produtiva, não podendo dar causa a glosa justamente pela sua pertinência, o que comprova a qualidade de insumos dos mesmos.

7. FRETE IMPORTAÇÃO E FRETE CIF Alega que também os gastos incorridos com fretes decorrentes da importação de matéria prima, bem como gastos com frete, armazenagem e seguro são igualmente insumos, suscetíveis de gerar crédito.

E, como exposto antes, diz que sua produção somente é desenvolvida se presente as suas respectivas matérias primas, algumas extraídas pela própria empresa das minas, sendo outras, todavia, importadas.

Explica que as matérias primas importadas referem-se ao enxofre e a amônia, sem as quais impossível se torna a produção dos produtos comercializados:

fertilizantes e nutrição animal. E que é necessário o deslocamento dessas matérias primas importadas do seu país de origem até uma das unidades de produção da Requerente, denominado "frete importação".

Alega que sem arcar com o ônus de tais despesas não poderia iniciar sua produção, concluindo que os gastos atinentes com o frete decorrente da importação de amônia e enxofre estão estritamente relacionados com a própria produção, não podendo dela ser dissociado, assim como os gastos com armazenagem e seguro.

Nesse contexto, afirma ser patente a natureza de insumo dos gastos com o frete na importação, sendo legítimo seu direito ao crédito.

Ao final, requer o reconhecimento do direito creditório e a homologação das compensações, conforme se segue:

Em suma, as razões da Requerente devem prevalecer pois:

a) a Fiscalização não verificou seu processo produtivo in loco. Destarte, faz-se necessária a realização de prova pericial nos termos dos artigos 16, IV e 18 do Decreto 70.235/72 e do artigo 36 do Decreto 7574/2011 para espantar qualquer dúvida que possa subsistir produtivo (sic) da Requerente e seu cabal direito aos créditos pleiteados; b) a declaração da nulidade do auto de infração, ante a dissonância dos fundamentos utilizados para decisão e suas conclusões;

c) no mérito, a declaração de que a Requerente faz jus aos créditos de insumos, frete, serviços e bens do ativo objeto de glosa pois são parte indissociáveis de seu processo produtivo.

Diante de todo o exposto, é a presente para requerer: (i) a produção de prova pericial, observados os requisitos constantes dos artigos 16, IV e 18 do Decreto 70.235/72 e 36 do Decreto 7.574/2011, sendo que a sua imperiosa produção foi devidamente fundamentada no âmbito da presente manifestação de inconformidade; (ii) a procedência da presente manifestação de inconformidade para reformar a parte do despacho decisório ora recorrido que foi desfavorável à Requerente, para que seja reconhecido o valor integral dos créditos pleiteados, afastando-se a cobrança imputada pelo despacho em questão. Outrossim, requer seja homologada a totalidade das compensações realizadas pela Requerente.

Protesta pela produção de todas as provas em direito admitidas, inclusive juntada de novos documentos.

Em sessão de 26/03/2019, a DRJ julgou a Manifestação de Inconformidade improcedente, tendo apresentado a seguinte ementa (Acórdão nº 14-91.073):

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009

PROVA. PERÍCIA.

Indefere-se a perícia em se tratando de prova a ser apresentada no momento da manifestação de inconformidade, não logrando a contribuinte demonstrar ter cumprido as condições para apresentação da prova em outro momento processual (art. 16, III, e §§ 4º e 5º, do Decreto nº 70.235/72); bem como quando se encontram presentes nos autos elementos suficientes para formar a convicção do julgador.

PER/DCOMP. ÔNUS PROBATÓRIO.

Na restituição e compensação, bem como no ressarcimento, é do contribuinte o ônus de demonstrar de forma cabal e específica seu direito creditório.

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. NEGATIVA GERAL.

No âmbito do Processo Administrativo Fiscal não se admite a negativa geral, pois a defesa deve conter os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir.

INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF Nº 247/02 E Nº 404/04.

LEGALIDADE. MATÉRIA JULGADA NO ÂMBITO DE RECURSO REPETITIVO PELO STJ.

Declarada pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ, em sede de recurso repetitivo, a ilegalidade das IN SRF nº 247/02 e nº 404/04, adotam-se as balizas constantes do correspondente julgado (REsp nº 1.221.170/PR), da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, de 26/09/2018, e do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 17/12/2018, no que concerne ao conceito de insumo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009 NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. CONCEITO.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica. A modalidade de creditamento pela aquisição de insumos é a regra geral aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não cumulatividade das contribuições, sem prejuízo das demais modalidades de creditamento estabelecidas pela legislação,

que naturalmente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas.

NÃO CUMULATIVIDADE. POSSIBILIDADE DE CRÉDITO. INSUMO. SERVIÇO DE MANUTENÇÃO DE ATIVOS. PARTES E PEÇAS. MATERIAIS E SOBRESSALENTE UTILIZADOS NA MANUTENÇÃO. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES.

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 responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviço; bem como os combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens ou de prestação de serviços, inclusive pela produção de insumos do insumo efetivamente utilizado na produção do bem ou serviço finais disponibilizados pela pessoa jurídica (insumo do insumo). NÃO CUMULATIVIDADE. POSSIBILIDADE DE CRÉDITO. INSUMO. SERVIÇOS DE TERCEIROS.

São considerados insumos os serviços utilizados em qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviço. Nem mesmo em relação aos itens impostos à pessoa jurídica pela legislação se afasta a exigência de que sejam utilizados no processo de produção de bens ou de prestação de serviços para que possam ser considerados insumos. Não são considerados insumos os dispêndios da pessoa jurídica com pesquisa e prospecção de minas, jazidas, poços etc, de recursos minerais ou energéticos que não chegam efetivamente a produzir bens destinados à venda ou insumos para a produção de tais bens.

NÃO CUMULATIVIDADE. POSSIBILIDADE DE CRÉDITO. FRETE NA AQUISIÇÃO. VINCULAÇÃO AO CRÉDITO DO BEM ADQUIRIDO.

Não existe previsão legal expressa para o cálculo de crédito sobre o valor do frete na aquisição. Esse é permitido apenas quando o bem adquirido for passível de creditamento, e na mesma proporção em que se der esse creditamento, já que o frete compõe o custo de aquisição devidamente comprovado, integra o valor de aquisição dos insumos e deve seguir o regime de crédito desses.

NÃO CUMULATIVIDADE. POSSIBILIDADE DE CRÉDITO. FRETE INTERNO NA IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS. NÃO CABIMENTO.

No regime de apuração não cumulativa não é admitido o desconto de créditos em relação ao pagamento de frete interno referente ao transporte de mercadoria importada do ponto de fronteira, porto ou aeroporto alfandegado até o estabelecimento da pessoa jurídica no território nacional, porque não incluído no valor aduaneiro.

NÃO CUMULATIVIDADE. POSSIBILIDADE DE CRÉDITO. ARMAZENAGEM NA IMPORTAÇÃO DE INSUMO.

Somente confere direito ao crédito a despesa com armazenagem se contratada com pessoa jurídica domiciliada no país, desde que se refira a operação de venda e o ônus seja suportado pelo vendedor.

NÃO CUMULATIVIDADE. POSSIBILIDADE DE CRÉDITO. AQUISIÇÕES NÃO ONERADAS. NÃO CABIMENTO.

É vedado o direito ao crédito quando da aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições.

Em 19/06/2019, a Recorrente apresentou o seu Recurso Voluntário, tendo trazido as seguintes razões recursais, conforme tópicos de sua peça:

- (a) Preliminar: necessidade de prova pericial/diligência;
- (b) Preliminar: vício de motivação do Termo de Verificação Fiscal;
- (c) Mérito: frete na compra de insumos/matéria prima;
- (d) Mérito: fretes na importação de matéria prima;
- (e) Mérito: aquisições não oneradas pelas contribuições ao PIS/COFINS;
- (f) Mérito: serviço de manutenção de equipamentos e partes e peças;
- (g) Mérito: materiais sobressalentes;
- (h) Mérito: fretes de importação e fretes CIF.

É o relatório.

VOTO

O presente recurso é tempestivo e este colegiado é competente para apreciar este feito, nos termos do art. 65, Anexo Único, da Portaria MF nº 1.364/2023, a qual aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF.

Para facilitar a análise dos pontos recorridos, adoto como título dos tópicos deste voto os mesmos utilizados no Recurso Voluntário.

I – Preliminares

I.1 - Necessidade de prova pericial/diligência

Conforme trazido no relatório, toda interpretação procedida pela Fiscalização se deu à luz de conceitos antigos e já superados pela pacífica jurisprudência do Superior Tribunal de

Justiça – STJ quando do julgamento dos Temas nº 779 e 780, relativos ao conceito de insumo para fins de desconto de créditos de PIS/COFINS.

Como as próprias normas administrativas da RFB traziam a conceituação e o delineamento do que se deveria entender por insumo, na maior parte das vezes, o Auditor Fiscal conduzia a fiscalização de forma tal a comprovar a inadequação do caso concreto à definição disposta em Instrução Normativa, o que, muitas das vezes, era insuficiente para se chegar a qualquer conclusão se os critérios fossem os que, posteriormente, foram fixados pelo Tribunal Superior.

Por esse motivo, não é incomum que, em casos mais complexos e que demandem a análise de múltiplas rubricas, a Turma Julgadora determine a conversão do julgamento em diligência, para que o Auditor Fiscal responsável complemente o conjunto probatório à luz da nova e vinculante posição jurisprudencial.

Contudo, é também relevante pontuar que a conversão do julgamento em diligência se trata de uma faculdade da qual dispõem o Julgador, que somente a exercerá se, diante do conjunto probatório existente, ainda tiver dúvidas para a formação de seu convencimento (cf. art. 29 do Dec. nº 70.235/1972).

No caso *sub judice*, porém, o conjunto probatório carreado aos autos é suficiente para se concluir se, à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância, as rubricas que foram objeto de glosa poderiam ser classificadas como insumos, razão pela qual, diante desse contexto, indefiro o pedido de diligência.

I.2. Vício de motivação do Termo de Verificação Fiscal

Alega a Recorrente que o Termo de Verificação Fiscal, utilizado para fundamentar as glosas realizadas, possui alegações “esparsas, genéricas e inconclusivas”, além de dissonâncias em relação ao Acórdão nº 05-31.721 da 3ª Turma da DRJ/Campinas, trazido nesse mesmo TVF para justificar a não homologação do pedido.

De início, sem se proceder agora à correção ou não das alegações da Recorrente quanto ao mérito, o que se verifica é que, primeiro, a fundamentação legal para a realização das glosas é bem definida (não caracterização das rubricas como insumos, nos termos do art. 3º, inc. II, das Leis n 10.637/2002 e 10.833/2003) e, depois, que a Recorrente demonstrou ter total ciência da extensão e peculiaridades da acusação fiscal, uma vez que a defesa apresenta contrapostos a todos os argumentos trazidos pelo Fisco.

Ainda, é importante salientar que, de acordo com a jurisprudência prevalente neste E. CARF, para que um Despacho Decisório/Auto de Infração/Acórdão possa ser declarado nulo com base em vício na motivação, é indispensável que o equívoco cometido seja grave de forma tal que impossibilite a apresentação de uma linha de defesa para as acusações realizadas, tal como seria o caso de apresentação de fatos não relacionados à atividade da empresa, ou a autuação

fundamentada em dispositivo (com desenvolvimento de tese, inclusive) não aplicável ao caso, ou em qualquer outro vício de natureza gravíssima, previsto no artigo 10 do Decreto nº 70.235/1972:

DECISÃO ADMINISTRATIVA. AUSÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA DE NULIDADE.

Não há que se falar em cerceamento do direito de defesa, quando, no curso do contencioso administrativo, resta evidente que o sujeito passivo compreendeu plenamente as razões para a negativa de sua pretensão e trouxe argumentos e documentos buscando comprovar suas alegações. Compulsando as peças recursais, desde a impugnação, observa-se que há completa argumentação contra os motivos de não reconhecimento do crédito pretendido, assim como apresentação de documentação para a demonstração de sua certeza e liquidez. Eventual vício de motivação de despacho decisório só poderia implicar sua nulidade se, no caso concreto, tivesse sido evidenciado efetivo cerceamento do direito de defesa do sujeito passivo.

(CARF. 3ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS. PAF nº 11080.900066/2014-89. Acórdão nº 9303-016.572. Rel.: Tatiana Josefovicz Belisario. Pub.: 08/05/2025)

Por não ter identificado vícios com esse nível de gravidade, voto por rejeitar essa preliminar.

II – Mérito

II.1 – Conceito de insumo

Quanto à questão do conceito de insumo para fins de apuração de créditos de não-cumulatividade das contribuições ao PIS/Pasep e COFINS, antes mesmo da posição vinculante trazida pelo STJ no REsp nº 1.221.170, havia já o entendimento neste E. CARF de que o critério utilizado não poderia ser aquele adotado pela legislação do IPI – onde só se admite o creditamento sobre matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem aplicados diretamente na produção –, pois extremamente restritivo e inadequado às previsões legais específicas dessas contribuições, tampouco se poderia utilizar os critérios de dedutibilidade previstos na legislação do IRPJ, uma vez que o texto legal das contribuições não prevê abertura e liberdade semelhante àquela disposta no artigo 47 da Lei nº 4.506/1964 (ex. Acórdão nº 3202-001.022, julgado pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção na sessão de 27/11/2013).

Em sede de recurso repetitivo (Temas nº 779 e 780), o STJ julgou o REsp nº 1.221.170 na sessão de 22/02/2018, buscando cravar o ponto entre os extremos da restritividade imposta na legislação do IPI – tese essa até então adotada pela RFB por meio das INs RFB nº 247/2002 e 404/2004 – e, do outro lado, e a maior permissividade prevista nas normas atinentes ao IRPJ.

E sob a relatoria do Ministro Napoleão Nunes, foram fixadas as teses de que (a) as INs da RFB eram ilegais, 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 determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Para o Tribunal Superior, a essencialidade se refere ao item do qual o produto ou serviço dependa de forma fundamental, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade ou suficiência.

Já o critério de relevância diz respeito à necessidade de integração do item ao processo produtivo como um todo, e não exatamente na produção ou na execução do serviço, seja por peculiaridades na cadeia produtiva ou em razão de imposição legal. Quanto a esse critério, destaca-se no voto que o seu alcance é mais abrangente que o da pertinência, esse sim, demandante de uma ligação direta do insumo à produção ou à execução de serviços:

(...) 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 aceção 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.

Consoante se verifica no voto do Ministro Cambell Marques, por se ter optado pela adoção de critérios subjetivos, haveria a necessidade de análise casuística de cada rubrica, adotando-se, para isso, o chamado “teste de subtração” onde, por meio de um exercício mental, subtrai-se do cenário o custo/despesa “candidato” ao desconto de créditos de PIS/COFINS.

Desta forma, caso a subtração do item obste a atividade da empresa ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes, tem-se que o custo/despesa deve ser tido como insumo. Por outro lado, sendo negativa a resposta, obsta-se o direito ao creditamento. É o que se verifica no trecho abaixo:

(...) 4. São "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. Assim caracterizadas a essencialidade, a relevância, a pertinência e a possibilidade de emprego indireto através de um objetivo “teste de subtração”, que é a própria objetivação da tese aplicável do repetitivo, a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

No âmbito da Administração Tributária, houve a publicação da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF nos termos do art. 19 da Lei nº 10.522/2002 e, pela Receita Federal, o Parecer Normativo Cosit nº 05/2018, vinculando a Administração Tributária à comentada decisão do STJ.

Feitas essas considerações teóricas sobre o que se deve entender por insumo, passemos, agora, a analisar as específicas despesas glosadas da Recorrente, que é empresa que exerce atividade de mineração (rocha fosfática), cujos produtos são utilizados como insumo de sua atividade industrial, consistente na fabricação de fertilizantes químicos e suplementos para animais (fosfato bicálcico).

II.1.1. - Frete na compra de insumos/matéria prima

Para a manutenção da glosa de créditos apurados sobre fretes incorridos no transporte de insumos, a Instância *a quo* entendeu que *“tais dispêndios devem ser apropriados ao custo de aquisição dos bens, e a possibilidade de creditamento, quando cabível, deve ser aferida em relação aos correspondentes bens adquiridos”*, apontando, para isso, a Solução de Divergência Cosit nº 07/2016, a Solução de Divergência Cosit nº 12/2017 e o Parecer Normativo Cosit nº 05/2018.

Todavia, a tese de relação de inerência ou dependência entre o regime de tributação do insumo e o frete incorrido em seu transporte foi superada na jurisprudência deste E. CARF, em caráter vinculante, por meio da edição da Súmula nº 188, a seguir transcrita:

Súmula CARF nº 188

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

A lógica existente por detrás dessa corrente jurisprudencial é bastante simples, e tem como ponto de partida o próprio regime de não-cumulatividade do PIS/COFINS. Observe-se que, caso prevalecesse a tese fazendária, onde a apuração de créditos sobre frete (e sobre qualquer outro custo relacionado ao insumo) só devesse ser autorizada se o “elemento centralizador” fosse tributado, então os tributos pagos na contratação desses “elementos acessórios” se tornariam custo da operação sempre que a saída do “elemento centralizador” não fosse passível de tributação, qualquer fosse o motivo.

Possivelmente, essa tese já superada foi fruto de importação de conceitos contábeis e, sobretudo, do brocardo jurídico fundamento do Direito Civil, onde “*accessorium sequitur principale*”.

Todavia, conforme fixado pelo artigo 109 do CTN, a definição dos efeitos tributários ocorre por meio da lei tributária, e não com base nos princípios gerais de direito privado, os quais devem ser utilizados apenas para a pesquisa de definição, de conteúdo e do alcance de seus institutos conceitos e formas:

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Destarte, para se verificar se existe a possibilidade de apropriação de créditos de PIS/COFINS sobre gastos incorridos com o frete, deve-se recorrer diretamente ao artigo 3º, inc. II, das Leis nº 10.867/2002 e 10.833/2003, conjuntamente com a definição de insumo e limitações trazidas pela jurisprudência do STJ, pois, em última análise, esse dispêndio não deixa de ser um tipo de insumo, não perdendo essa natureza pelo simples fato de estar, dentro do processo produtivo, vinculado a outro insumo.

Retornando-se à jurisprudência deste E. CARF, encontramos decisão da Câmara Superior, de relatoria do Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto:

PIS E COFINS. NÃO CUMULATIVO. GASTOS COM TRANSPORTE DE INSUMOS. CUSTO DE AQUISIÇÃO DA MATÉRIA-PRIMA SUJEITA À ALÍQUOTA ZERO. DIREITO A CRÉDITO NO FRETE. POSSIBILIDADE.

O artigo 3º, inciso II das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 garante o direito ao crédito correspondente aos insumos, mas excetua expressamente nos casos da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição (inciso II, § 2º, art. 3º). Tal exceção, contudo, não invalida o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador dos insumos sujeitos à alíquota zero, que compõe o custo de aquisição do produto (art. 289, §1º do RIR/99), por ausência de vedação legal. Sendo os regimes de incidência distintos, do insumo (alíquota zero) e do

frete (tributável), permanece o direito ao crédito referente ao frete pago pelo comprador do insumo para produção. (Acórdão 9303-013.887)

(CARF. 3ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS. PAF nº 10783.900009/2012-58. Acórdão nº 9303-014.781. Rel.: Oswaldo Gonçalves de Castro Neto. Pub.: 22/05/2024)

Portanto, pelas razões acima apresentadas, voto por dar provimento a este ponto recursal.

II.1.2 - Fretes na importação de matéria prima

De acordo com os esclarecimentos prestados pela Recorrente, *“uma vez desembarcados os produtos químicos importados por meio do Porto de Santos (amônia, principalmente), estes são imediatamente transferidos por meio de dutos especiais até o Complexo Industrial de Piaçaguera (“CPG”), onde são armazenados em tanques próprios, inexistindo outra maneira possível de a mercadoria importada por via marítima ser recebida no estabelecimento para integração no processo produtivo que não por meio do prévio desembarque no porto”*.

Para negar direito ao crédito, a DRJ se valeu de argumentação semelhante àquela apresentada para o frete de insumo nacional, ou seja, vinculou o destino do frete à tributação do insumo importado, tendo evocado, para isso, a Solução de Consulta Cosit nº 121/2017.

Entretanto, conforme já esclarecido e devidamente fundamentado em tópico anterior, o frete para o transporte de insumo (seja ele nacional ou importado) não depende do regime de tributação desse, mas, diferentemente, de sua essencialidade ou relevância *de per si* para a atividade econômica da empresa.

Observe-se que, procedendo-se ao “Teste de Subtração”, a eliminação do frete utilizado na movimentação das mercadorias importadas impede que esses insumos cheguem à unidade produtiva, o que inviabiliza, por conseguinte, a fabricação dos produtos da Recorrente, restando comprovado, portanto, a essencialidade desse frete e, desta forma, a sua natureza jurídica de “insumo” para fins de creditamento de PIS/COFINS.

Na jurisprudência deste E. CARF, podem ser encontradas decisões em sentido semelhante a respeito desse assunto, tal com a relatada pela Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa:

SERVIÇOS ADUANEIROS DE CARGA E DESCARGA, TRANSBORDO E FRETE INTERNO. ESSENCIALIDADE DEMONSTRADA. CRÉDITO RECONHECIDO.

Adotando o critério da extração, na operação de importação de importação de bens (matéria prima/insumos), inegável a essencialidade dos serviços aduaneiros

executados em solo nacional, que viabilizará a execução da etapa produtiva da empresa. Crédito restabelecido.

(CARF. Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção. PAF nº 19679.721603/2018-31. Acórdão nº 3301-013.635. Rel.: Sabrina Coutinho Barbosa. Pub.: 05/12/2023)

Desta forma, voto por dar provimento a esta matéria recursal.

II.1.3. - Aquisições não oneradas pelas contribuições ao PIS/COFINS

A Recorrente alega que a restrição à apropriação de créditos sobre mercadorias adquiridas à alíquota zero *“equivale a mero diferimento do tributo para etapa subsequente da cadeia produtiva, esvaziando-se de sentido o emprego da técnica da não-cumulatividade em patente desvio de finalidade do modelo fiscal adotado”* pelas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Embora exista certa lógica na alegação de que a vedação ao desconto de créditos sobre insumos não onerados pelas contribuições ao PIS/COFINS representaria, de forma indireta, a anulação do benefício na etapa posterior em que a saída é tributada, fato é que a legislação em vigor é expressa e categórica na vedação ao creditamento nessa hipótese, conforme previsto no art. 3º, par. 2º, inc. II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003:

Art. 3º (...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

Observe-se que, para autorizar o desconto de créditos nesse cenário, este Julgador, primeiro, teria que afastar lei em vigor com base em princípios constitucionais, o que é vedado por força da Súmula CARF nº 02; depois, precisaria descumprir com o quanto disposto no art. 111, inc. II, do CTN, pois seria necessário fazer interpretação extensiva, presumido crédito sem qualquer lei autorizativa nesse sentido.

E após criteriosa análise por todos os ângulos possíveis, conclui-se que não assiste razão à Recorrente em relação a essa matéria recursal.

II.4. Serviço de manutenção de equipamentos e partes e peças

De início, relata a Recorrente que a Fiscalização teria procedido às glosas de créditos vinculados a gastos com *“serviços de manutenção periódica tomados pela contribuinte, como serviços de manutenção de equipamentos móveis, refrigeração e lubrificação, que visem atingir a máxima eficiência de produção, através da melhoria contínua dos equipamentos”*, pois não haveria previsão legal para a adoção desse procedimento, valendo-se, para chegar a essa conclusão, de normas da RFB anteriores à pacificação jurisprudencial promovida pelo STJ.

Por sua vez, pelo fato de a DRJ ter se valido do novo conceito de insumo e, após a análise de provas, ter concluído pela inadequação dos gastos aos critérios de essencialidade ou relevância, aduz a Recorrente que teria havido mudança de critério jurídico, resultando, por sua vez, em violação ao artigo 146 do CTN.

A Administração Tributária, à época da ocorrência do fato gerador, possuía o entendimento de que os gastos em questão não poderiam ser classificados como insumos; esse mesmo entendimento, ainda que sob prisma um pouco diferente, foi mantido pela DRJ, ou seja, também se concluiu que, dentro de sua interpretação acerca do artigo 3º, inc. II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, os gastos que foram objeto de glosa não poderiam ser classificados como insumos.

Observe-se que as circunstâncias existentes não modificaram o resultado/conclusão a que chegou a Administração Tributária, antes ou depois da alteração jurisprudencial trazida pelo STJ, não ensejando, desta forma, qualquer necessidade de refazimento do lançamento tributário e, sendo esse o cenário, não houve prejuízo aos valores realmente protegidos pelo artigo 146 do CTN, tal como a segurança jurídica, a legalidade tributária e a boa-fé do contribuinte, razão pela qual essa alegação não procede.

Agora, no que diz respeito à adequação dos gastos com aquisições de partes e peças, despesas de movimentação interna, armazenagem interna/externa, serviços de terceiros e de suas provisões, além de outras relacionadas, entendo que se equivocou a Instância *a quo* ao manter as glosas em sua integralidade, isto porque, diferentemente do que apontou a DRJ, os esclarecimentos prestados pela Recorrente, conjuntamente com notas fiscais, planilhas elaboradas pela Fiscalização e contratos, permitem concluir que parte substancial das despesas possui suporte para o creditamento como insumo, ou dentro de outro permissivo legal para o desconto de créditos, conforme previsto nas hipóteses trazidas pelo artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

De forma específica, na peça recursal da Recorrente, foram questionadas as seguintes glosas compreendidas nas seguintes categorias:

- (a) Serviços de manutenção em equipamentos industriais e as respectivas partes e peças

Ao analisar os documentos juntados aos autos, bem como o “Demonstrativo 7.1” elaborado pela Fiscalização, é possível identificar que os gastos em questão aparentam estar relacionados ao processo produtivo de uma empresa com integração vertical, que controla a produção desde a matéria prima até o seu beneficiamento para venda ao consumidor final.

Por esse motivo, é possível identificar “serviços de manutenção em equipamentos industriais e as respectivas partes e peças” relacionados tanto à atividade de mineração quanto à fabricação de fertilizantes químicos e suplementos para animais.

No exemplo abaixo, vê-se a nota de prestação de serviços emitida pela “ManServ”, onde a empresa foi contratada para a *“manutenção industrial eletromecânica, caldeiraria, válvulas de controle e alívio, refrigeração, máquinas móveis, lubrificação, predial, andaimes, iluminação e telefonia, instrumentação analítica e manutenção preditiva, serviços de manutenção de parada de fosfatos”*, ou seja, para a prestação de serviços que se adequam perfeitamente ao objeto da Recorrente:

[illegible]

Em outro exemplo, há a contratação de serviço da “Fast Engenharia” para a “montagem e desmontagem de estruturas tubulares”, o que aparenta estar relacionado à atividade industrial exercida pela Recorrente:

 PREFEITURA DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO SECRETARIA MUNICIPAL DE FINANÇAS NOTA FISCAL ELETRÔNICA DE SERVIÇOS - NF-e		Número da Nota 00001152 Data e Hora de Emissão 17/06/2009 16:26:55 Código de Verificação LPVC-KUZZ
PRESTADOR DE SERVIÇOS CPF/CNPJ: 56.096.962/0001-08 Inscrição Municipal: 9.331.968-1 Nome/Razão Social: FAST ENGENHARIA E MONTAGENS S/A Endereço: RUA DR FRANCO DA ROCHA 00137, 1 AND CJ 11 - PERDIZES - CEP: 05016-040 Município: São Paulo UF: SP		
TOMADOR DE SERVIÇOS Nome/Razão Social: ULTRAFERTIL S/A CPF/CNPJ: 02.476.026/0011-08 Inscrição Municipal: — Endereço: R. Doutor Eli Volpato 999 - Chapada - CEP: 83707-720 Município: Araucária UF: PR E-mail: nfe.recebimento@fosfertil.com.br		
DISCRIMINAÇÃO DOS SERVIÇOS Importância relativa à serviços de empreitada com fornecimento de mão de obra na montagem e desmontagem de estruturas tubulares, conforme s/ pedido: 4500346416, folha de registro: 1001042584, n/contrato 2747/09 e de acordo com resumo em anexo. Vencimento: 02 de julho de 2.009 Local dos Serviços: Rua Dr. Eli Volpato Município: Araucária/PR Retenções (Instrução Normativa SRF nº 381): CSLL 1,00% -> R\$ 12.189,09 COFINS 3,00% -> R\$ 36.567,26 PIS 0,65% -> R\$ 7.922,91 Total -> R\$ 56.679,26 BASE DE CÁLCULO PARA RETENÇÃO DO INSS: R\$ 999.442,03		

Já no caso de peças, pode-se aqui trazer a nota fiscal emitida pela “SEB Manutenção Industrial”, onde é vendido à Recorrente um “*trocador de calor E-762*”, peça que, possivelmente, foi empregada em uma máquina da linha de produção da empresa:

SP SANTOS DRF

Fl. 349

SEB MANUTENÇÃO INDUSTRIAL LTDA ME (11) 4496-2747 - (11) 4496-2141 AVENIDA EMÍLIO CHECHINATO, 3.049 - BAIRRO JARDIM GUIOMAR CEP 13.295-000 - ITUPEVA - ESTADO DE SÃO PAULO		NOTA FISCAL MODELO 1 - Série 2 ☒ SAÍDA ☐ ENTRADA CNPJ: 02.194.374/0001-10 INSCR. ESTADUAL: 388.072.947.117	001069 1ª Via (Branca) - Destinatário/Remetente 2ª Via (Amarela) - Fisco/Arquivo Fiscal 3ª Via (Verde) - Fisco Destino 4ª Via (Rosa) - Fisco Origem 5ª Via (Azul) - Controle
DESTINATÁRIO / REMETENTE RAZÃO SOCIAL: ULTRAFERTIL S/A ENDEREÇO: AV. BERNARDO GRISEL FILHO, S/N BAIRRO / DISTRITO: RAIZ DA SERRA MUNICÍPIO: CITIBATÃO SP INSCRIÇÃO ESTADUAL: (13) 3362-9500	CNPJ / CPF: 02.476.026/0001-36 CEP: 11555-900 INSCRIÇÃO ESTADUAL: 283.002.763.111	DATA DA EMISSÃO: 01/06/09 DATA SAÍDA / ENTRADA: HORA DA SAÍDA:	DATA LIMITE PARA EMISSÃO: 00/00/00
FATURA (Número diferente, diversos pagamentos e outras condições) CÓDIGO FICP: 14.106 VENCIMENTO: 16/06			
PRODUTO DO PRODUTO			
UN / QUANT TROCADOR DE CALOR E-762 PEDIDO DE COMPRA 4500343766 Nota: esta fatura será considerada da quitada mediante depósito em conta corrente nominal à SEB: BANCO ITAU - 341 AGÊNCIA: 2731 CONTA CORRENTE: 0148241	CLASSE FISCAL SIT UN QUANTIDADE VALOR UNITÁRIO VALOR TOTAL ALIQ	VALOR UNITÁRIO VALOR TOTAL ALIQ	VALOR UNITÁRIO VALOR TOTAL ALIQ
	UN 01	70.000,00	70.000,00

Portanto, para os gastos que estejam identificados como “serviços de manutenção em equipamentos industriais e as respectivas partes e peças”, voto pela reversão das glosas.

(b) Serviços de refrigeração e lubrificação

De acordo com a explicação dada pela Recorrente, a empresa contratou prestadores de serviço para a manutenção dos sistemas de refrigeração e lubrificação das máquinas e equipamentos utilizados em seu setor produtivo da mineração.

Essa alegação feita pela Recorrente é condizente com o teor das notas fiscais emitidas pela empresa “ManServ”, já trazida no item anterior, razão pela qual tais serviços, quando assim identificados, devem ser tidos como essenciais à atividade econômica da empresa, ensejando o direito ao creditamento como insumos.

(c) Serviços de mineração/beneficiamento de minério

De acordo com esclarecimentos prestados pela Recorrente, os serviços de mineração consistem no *“decapeamento; retirada de estéril (rejeito) e minério, bem como o seu carregamento; construção e manutenção dos acessos às minas; conformação dos depósitos de estéréis na área das minas; detonação (afrouxamento) das rochas duras; perfuração da mina; desmonte por explosivo; atualização topográfica da mina; perfuração dos poços; sondagem, dentre outros”*.

Já os serviços de beneficiamento de minérios *“é composto pelas fases de britagem, homogeneização, peneiramento, moagem, classificação, deslamagem, flotação, dentre outros complexos processos químicos que ocasionarão nos produtos finais comercializados pela Recorrente”*.

Em ambos os casos, verifica-se que eventuais serviços contratados para a execução dessas atividades estão diretamente vinculados à execução do objeto social da empresa, isto é, a atividade econômica da mineração, sendo impensável, portanto, a sua supressão, razão pela qual os gastos que possuam essa natureza devem ser considerados como insumos e, assim, autorizados ao desconto de créditos de PIS/COFINS.

Na jurisprudência deste E. CARF, pode-se citar o Acórdão nº 3301-010.185, onde se considerou como insumo todos os gastos incorridos com a contratação de serviços diretamente relacionados à atividade de mineração:

MINERAÇÃO. PROCESSAMENTO/INDUSTRIALIZAÇÃO. GASTOS. CRÉDITOS. DESCONTO. POSSIBILIDADE

Os custos/despesas incorridos com: lavra; transporte de material; sistema de contenção; desenvolvimento-perfuração; bombeamento; ventilação secundária; serviços auxiliares; compressores; manutenção da mina; geologia; mecânica de rochas; britagem; moagem; lixiviação; CIP (adsorção); eluição/ eletrodeposição; fusão; e, laboratório, são essenciais ao desenvolvimento da atividade econômica

de pesquisa, extração e processamento/industrialização de minério (ouro); assim, se enquadram na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, e geram créditos das contribuições para o PIS e Cofins.

(CARF. Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção. PAF nº 10665.721544/2012-91. Acórdão nº 3301-010.185. Rel.: Jose Adao Vitorino de Moraes. Pub.: 02/07/2021)

(d) Armazenagem/descarga

Dentre as glosas efetuadas, informa a Recorrente que estão gastos com a armazenagem interna/externa de minérios e com serviços relacionados a essa atividade, tal como a carga e descarga desse insumo da atividade industrial.

Analisando-se as notas fiscais, pode-se aqui citar a emitida pela “Cesari Empresa Multimodal de Movimentação de Materiais Ltda.”, onde o serviço contratado envolve a movimentação de cargas e a sua armazenagem:

 CESARI Empresa Multimodal de Movimentação de Materiais Ltda. ESTRADA ENGº PLÍNIO DE QUEIROZ, S/N CEP: 11570-000 - CUBATÃO - SP FONE: (13) 3362-5000 - FAX: (13) 3362-5001 E-MAIL: cesari@cesari.com.br		NOTA FISCAL DE SERVIÇOS SÉRIE A INSCR. C.N.P.J.: 01.527.330/0001-00 INSCR. ESTADUAL: 283.040.354.115 INSCR. MUNICIPAL: 9799-0 CÓDIGO FISCAL: 5949 NATUREZA DOS SERVIÇOS: SERVS ARMAZENAGEM DATA DA EMISSÃO: 30/04/2009 DATA LIMITE PARA EMISSÃO: 00/00/0000 Nº 075338	
USUÁRIO DOS SERVIÇOS NOME: ULTRAFERTIL S/A. - 102 ENDEREÇO: AV. ENGº PLÍNIO DE QUEIROZ, S/Nº. MUNICÍPIO: Cubatão CNPJ/CPF: 02.476.026/0006-40 Piedadeira ESTADO: SP 11570-900 INSCRIÇÃO MUNICIPAL E/OU ESTADUAL: 283.003.324.111			
COND. DE PAGTO:			
UNIDADE	QUANTIDADE	DISCRIMINAÇÃO DOS SERVIÇOS	PREÇO TOTAL
1	1	ARMAZENAGEM (30.000.000 X R\$ 4,95) PERÍODO 04/2009	148.500,00
		MOVIMENTAÇÃO DE CARGA (324.740 X R\$ 0,50) PERÍODO 04/2009	162,37
		Peso Total : 0,000 Valor Mercadoria: 0,00	Volumes: 0,000 Tarifa : 4,95
IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS FOI CALCULADO PELA ALÍQUOTA DE 3,00 %		VALOR DO IMPOSTO 4.459,87	VALOR TOTAL DA NOTA 148.662,37

A meu ver, os serviços de carga e descarga de insumos estão intimamente ligados à atividade-fim da empresa, sendo que a sua supressão impossível sem que, como resultado, tenha-se a paralisação de todo o processo produtivo. Logo, por se tratar de insumo, deve-se admitir o creditamento.

(e) Serviços de movimentação interna

Relativamente à movimentação interna, explica a Recorrente que se trata de serviços para o deslocamento de *“mercadoria dentre os diversos setores da fábrica em questão para que se possa concluir o referido processo produtivo”*.

Cabe aqui rememorar que a contribuinte tem como atividades econômicas a mineração e a produção de fertilizantes químicos e suplementos para animais, sendo normal, portanto, a movimentação de alto volume de matérias primas e produtos dentro de seus estabelecimentos, com a finalidade de armazenagem ou de deslocamento de cargas entre as diversas etapas dessa empresa de produção verticalizada.

Dentre os documentos constantes dos autos, há o contrato firmado com a MGM, cujo objeto consiste na prestação de serviços de *“carregamento de rocha fosfática, manobra de vagões, expedição de SSP”*, ou seja, movimentação vinculada à atividade de mineração, conforme é possível verificar no trecho a seguir transcrito:

**Contrato de Prestação de Serviços
CMC3530/07**

Pelo presente instrumento particular de Contrato e na melhor forma de direito, de um lado **Ultrafertil - S.A.**, com sede em Cubatão, São Paulo, a Avenida Bernardo Geisel Filho s/nº, Raiz da Serra, inscrita no C.N.P.J. sob o número 02.476.026/0001-36, doravante denominada **Contratante**, neste ato legalmente representado na forma estatutária e de outro lado **MGM Engenharia e Operações Industriais Ltda.**, com sede em Uberaba, Estado de Minas Gerais, à Rua Comendador Gomes, 479 – 38040-040, regularmente inscrita no C.N.P.J. sob o número 71.261.762/0002-70, doravante denominada **Contratada**, neste ato legalmente representada na forma contratual, têm entre si justo e acordado o que adiante se dispõe:

1.0 CLÁUSULA PRIMEIRA - OBJETO CONTRATUAL

- 1.1 Este Contrato tem por objeto a prestação pela Contratada à Contratante, sem exclusividade, sob modalidade a preços unitários, dos serviços de carregamento de rocha fosfática, manobra de vagões, expedição de SSP, limpezas em geral e outros serviços de operação industrial do Terminal Rodo-Ferroviário do Complexo de Mineração de Catalão – CMC, sito à Rua L II s/n - Rodovia BR-050, km 284,5 Zona Suburbana, no município de Catalão - GO.

Já em contrato celebrado com a empresa *“Itaete Movimentação Logística”*, verifica-se a contratação de serviços para o ensacamento e movimentação de ureia, ou seja, de insumo da produção industrial:

Contrato de Prestação de Serviços
UF-3137/06

Pelo Instrumento particular e na melhor forma de direito, de um lado **Ultrafertil S.A.**, com sede em Cubatão, São Paulo, à Av. Bernardo Geisel Filho s/nº, Raiz da Serra, inscrita no C.N.P.J. sob o número 02.476.026/0001-38; doravante denominada simplesmente **CONTRATANTE**, neste ato legalmente representada na forma estatutária e, de outro lado **Terragama do Brasil Empreendimentos e Construções Ltda.**, com sede em Belo Horizonte, Estado de Minas Gerais, à Av. Portugal, 757 - Bairro Santa Amélia - CEP: 31550-000, inscrita no C.N.P.J. sob o nº 00.059.822/0001-48, doravante denominada **CONTRATADA**, neste ato legalmente representada na forma contratual, têm entre si justo e contratado o que adiante se dispõe:

1.0 CLÁUSULA PRIMEIRA - OBJETO

1.1 Este Contrato tem por objeto a prestação pela CONTRATADA à CONTRATANTE, sem exclusividade, a preços unitários, de serviços de movimentação interna de produtos, recheio de produtos a bordo dos navios, apoio às atividades operacionais, operações ferroviárias e manutenção da via permanente das linhas e dos pátios ferroviários para atendimento ao Complexo Industrial de Cubatão - CCB, Complexo Industrial de Piaçagüera - CPG e Terminal Marítimo da Fosfertil - TUF, em Cubatão - SP, sítos à Av. Bernardo Geisel Filho, s/n.º - Raiz da Serra - Cubatão - SP, Av. Eng.º Plínio de Queiroz, s/n.º - Jardim São Marcos - Cubatão - SP e Rodovia SP 55 - Km 65,8 - Estrada Cubatão-Guarujá - Santos - SP, respectivamente.

Dentro do contexto de movimentação de cargas dentro do processo industrial, pode-se mencionar a nota fiscal emitida pela empresa “Terragama do Brasil”, onde há a contratação de horas de trabalho de “pás carregadeiras CAT 930” (tratores de concha), possivelmente utilizados na movimentação de insumos secos:



Tel.: (13) 3369-9240 - Fax: (13) 3369-9241
www.terraqama.com.br

Nº 000400

TERRAGRAMA DO BRASIL EMPREENDIMENTOS E CONSTRUÇÕES LTDA.
 Av. Engenheiro Plínio Queiroz, s/nº - Jardim São Marcos
 CEP 11.570-900 - Cubatão - SP
 C.N.P.J. 00.059.822/0003-00 - Insc. Mun. 112040-9
NATUREZA DA OPERAÇÃO: PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS
 DATA DA EMISSÃO: 04/05/2009

N.F. FATURA Nº	FATURA / DUPLICATA	DUPLICATA Nº DE ORDEM	VENCIMENTO
	VALOR R\$		
000400	37.301,54	000400/01	15/05/2009

DESCONTO DE:
COND. ESPECIAIS:

ATÉ:

1ª VIA
CLIENTE

DESCONTO DE:
COND. ESPECIAIS:

ATÉ-

NOME DO SACADO: ULTRAFERTIL S/A

ENDEREÇO: SP. 55 - KM 65,8

MUNICÍPIO: Santos

PRAÇA DE PAGAMENTO:

C.N.P.J. Nº 02.478.026/0008-02

BAIRRO: ESTR CUBAT GUAR

CEP: 30668-001

1000000

INSC. EST. N° 833174875112

**VALOR
POR
EXTENSO**

TRINTA E SETE MIL, TREZENTOS E UM REAIS E CINQUENTA E QUATRO CENTAVOS

—X— —X— —X— —X— —X— —X— —X— —X— —X— —X—

RECONHEÇO(EMOS) A EXATIDÃO DESTA NOTA FISCAL FATURA DE SERVIÇOS NAIMPORTÂNCIA ACIMA, QUE PAGAREI(EMOS) À TERRAGAMA DO BRASIL EMPREENDIMENTOS E CONSTRUÇÕES LTDA, OU À SUA ORDEM, NA PRAÇA E VENCIMENTOS INDICADOS, REFERENTE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS NO MÊS ____ / ____, CONFORME DISCRIMINADO ABAIXO.

DISCRIMINAÇÃO DOS SERVIÇOS	VALOR R\$	
	UNITÁRIO	TOTAL
Pá Carregadeira CAT 930 ou Similar (em operação) - 80,3500 H - 1001028175	319,20	17993225,647,72
Pá Carregadeira CAT 930 ou Similar (à disposição) - 67,5700 H - 1001028175	159,60	10.784,17



Na jurisprudência deste E. CARF, há decisões que também se filiaram à corrente de que os gastos com serviços de movimentação interna de cargas devem ser considerados como insumos, podendo-se apontar como exemplo o Acórdão nº 3301-010.216, também referente a atividades exercidas por uma empresa fabricante de fertilizantes:

MOVIMENTAÇÃO INTERNA. PÁ CARREGADEIRA. LOCAÇÃO. MOVIMENTAÇÃO PORTUÁRIA. CARGA. DESCARGA. DESESTIVA. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com pás carregadeiras, inclusive locação, para movimentação interna de insumos (matérias-primas), produtos acabados e resíduos matérias-primas, bem como com movimentação portuária para carga, descarga e desestiva de insumos (matérias-primas) importados enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, e, portanto, dão direito ao desconto de créditos da contribuição para o PIS e Cofins.

(CARF. Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção.

Diante desse cenário, entendo ser impossível a supressão do serviço ou da locação dessas máquinas sem que, com isso, a operação da Recorrente reste inviabilizada, razão pela qual concluo que há essencialidade, ensejando direito ao creditamento de PIS/COFINS.

(f) Movimentação interna de insumos e locação de máquinas e equipamentos

Dentro dessa mesma linha, a Fiscalização procedeu à glosa de créditos vinculados aos gastos com a movimentação interna de insumos e locação de máquinas e equipamentos, negando a natureza jurídica de insumos.

Ao analisar a documentação existente nos autos, é possível identificar que as máquinas e equipamentos alugados são utilizados na movimentação dentro da planta fabril da contribuinte, dentro da mesma lógica e atividade tratada no tópico anterior. Dentre os comprovantes de locação de máquinas e equipamentos utilizados nessa atividade, estão as notas emitidas pela “Ademir da Veiga Máquinas”:

ADEMIR DA VEIGA MÁQUINAS
 Fone: (41) 3274-9468
 Rua Maranhão, nº 1665
 Costeira - CEP 83709-810
 Araucária - Paraná
 E-mail: daveigamq@onda.com.br
 Inscr. ISS: 2110/00 CNPJ 01.667.842/0001-54

NOTA FISCAL DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS SÉRIE "F"
 Nº: 261

Locações de Caminhões Munk e Manutenção em Guindaste

Data de Emissão: 16 de junho de 2009

Nome: Utefertil S.A

Endereço: Dr. Eli Veloso 999 Tindiquera

Cidade: Piraucaria Estado: Paraná

Inscr. Estadual Nº 10701034-31 CNPJ Nº 02476026/0001-08

Cond. de Pagamento: Vencimento 02/07/09

DISCRIMINAÇÃO DOS SERVIÇOS	VALOR R\$
LOCAÇÃO DE EMPILHADERA	28.812,00
LOCAÇÃO DE CAMINHÃO 4 TON	6.346,00
LOCAÇÃO DE CAMINHÃO GUINDASTE	76.456,00
LOCAÇÃO DE PA CARREGADEIRA	13.260,00
LOCAÇÃO DE CAPOTEIRO EMO	7.150,00
Nº Pedido 4500239070	
FR Nº 1001040702	132.024,00
FR Nº 1001040708	MAN.
FR Nº 1001040705	
FR Nº 1001040706	Nº 54
FR Nº 1001040707	

ADEMIR DA VEIGA MÁQUINAS
 Fone: (41) 3274-9468
 Rua Maranhão, nº 1665
 Costeira - CEP 83709-810
 Araucária - Paraná
 E-mail: daveigamq@onda.com.br
 Inscr. ISS: 2110/00 CNPJ 01.667.842/0001-54

NOTA FISCAL DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS SÉRIE "F"
 Nº: 265

Locações de Caminhões Munk e Manutenção em Guindaste

Data de Emissão: 24 de junho de 2009

Nome: Utefertil S.A

Endereço: Dr. Eli Veloso 999 Tindiquera

Cidade: Piraucaria Estado: Paraná

Inscr. Estadual Nº 10701034-31 CNPJ Nº 02476026/0001-08

Cond. de Pagamento: Vencimento 10/07/09

DISCRIMINAÇÃO DOS SERVIÇOS	VALOR R\$
Locação de Plataformas	
Guindastes (aerios)	
SEM OPERADOR	69.883,81
MAN	
Período: 31/05/09 a 15/06/09	

Sendo assim, vê-se que há fundamentos legais para a manutenção dos créditos vinculados aos gastos com locação de máquinas e equipamentos pela Recorrente.

(g) Serviços de sondagem e tratamento de efluentes

Aduz a Recorrente que se vale da sondagem para orientar a lavra da rocha, e que esse serviço deve ser realizado de forma periódica, garantindo um padrão mínimo de qualidade, sob pena de autuação.

Apesar de indicar que o serviço de sondagem seria relevante à sua atividade devido à existência de imposição legal, a Recorrente deixou de apontar a norma jurídica em que se escora a sua alegação.

Ao proceder à pesquisa legislativa, este Julgador identificou que, de acordo com o art. 14, *caput* e §1º do Decreto-lei nº 227/1967 (Código de Mineração), a atividade de pesquisa mineral é necessária à definição, avaliação e determinação da exequibilidade do aproveitamento

econômico de jazidas minerais, compreendendo-se na “pesquisa mineral”, dentre outros serviços, a execução de sondagens no corpo mineral:

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

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

E ainda que não houvesse norma jurídica nesse sentido, não me parece crível que a exploração de uma jazida mineral se dê às cegas, isto é, sem a realização de qualquer estudo científico que possa indicar a viabilidade econômica da atividade a ser desenvolvida no local investigado, podendo-se concluir, portanto, que os serviços de sondagem não só são relevantes à atividade por imposição legal, como, também, são essenciais para a execução de atividade de mineração.

Na jurisprudência deste E. CARF, cito aqui o Acórdão nº 9303-006.100, da Câmara Superior, onde se entendeu que a contratação de serviço de sondagem é imprescindível à atividade de mineração, autorizando, assim, o creditamento de PIS/COFINS:

ATIVIDADE DE MINERAÇÃO. INSUMOS. SERVIÇOS UTILIZADOS NA LAVRA DO MINÉRIO.

Pela peculiaridade da atividade econômica que exerce, são imprescindíveis à lavra do caulim os serviços relativos à terraplanagem, sondagem, levantamento topográfico e serviço de bombeamento de PIG no mineroduto, devendo, portanto, ser reconhecidos como insumos e concedido o direito ao crédito à Contribuinte.

(CARF. 3ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS. PAF nº 10280.003593/2006-14. Acórdão nº 9303-006.100. Rel.: Vanessa Marini Cecconello. Pub.: 02/02/2018)

Já no que diz respeito ao tratamento de efluentes, toda e qualquer atividade econômica que possua potencial poluidor – no caso, atividade minerária e industrial - deve adotar as providências necessárias para a mitigação de danos ambientais.

No caso de efluentes líquidos, por exemplo, a norma regulamentadora é a Resolução CONAMA nº 430/2011, a qual estabelece, em seu artigo 3º, que os efluentes de qualquer fonte poluidora *“somente poderão ser lançados diretamente nos corpos receptores após o devido tratamento e desde que obedeçam às condições, padrões e exigências”* dispostos na Resolução e em outras normas ambientais aplicáveis:

Art. 3º Os efluentes de qualquer fonte poluidora somente poderão ser lançados diretamente nos corpos receptores após o devido tratamento e desde que obedeçam às condições, padrões e exigências dispostos nesta Resolução e em outras normas aplicáveis.

Desta forma, por imposição legal, é inconcebível que efluentes industriais sejam descartados sem o seu devido tratamento, o que leva à conclusão, dentro da seara tributária, que a contratação de serviços dessa natureza é relevante para a atividade econômica, devendo ser considerados como insumos para fins de creditamento de PIS/COFINS.

Para corroborar com esse entendimento, trago aqui o Acórdão nº 9303-010.477, da Câmara Superior, relativo ao serviço de tratamento de efluentes:

PIS. CRÉDITOS. DESPESAS COM TRATAMENTO DE EFLUENTES.

É legítima a tomada de crédito da contribuição não-cumulativa em relação ao custo de bens e serviços aplicados no tratamento de efluentes, por integrar o custo de produção do produto destinado à venda.

(CARF. 3ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS. PAF nº 13951.000346/2004-42. Acórdão nº 9303-010.477. Rel.: Luiz Eduardo de Oliveira Santos. Pub.: 30/07/2020)

Dentro do tópico do Recurso Voluntário intitulado “Serviços de Manutenção de Equipamentos e Peças”, não há outros gastos que tenham sido mencionados senão aqueles acima tratados.

Desta forma, sobre eventuais despesas que tenham sido glosadas, mas que não tenham sido tratadas nesse ou nos demais tópicos apresentados no Recurso Voluntário, tem-se a configuração de preclusão administrativa.

II.5. Materiais sobressalentes utilizados na manutenção

Em sua peça recursal, a Recorrente diz que a Fiscalização procedeu à glosa dos créditos intitulados “materiais sobressalentes utilizados na manutenção” porque a empresa teria deixado de proceder à individualização/segregação dos gastos com essa natureza.

A seguir, transcrevo o trecho do TVF de onde se extrai essa conclusão:

Ademais, a manifestante procurou desenvolver o mesmo raciocínio para os Materiais e Sobressalentes para Manutenção. No entanto, mesmo que possa gerar crédito da não cumulatividade, não foi demonstrado na presente manifestação de inconformidade, tornando impossível sua identificação para julgamento. É de se esperar que, quando a contribuinte alegue possuir direito em relação a glosa de crédito, que o faça especificando, demonstrando, separando as operações específicas a que teria o direito, devendo demonstrar e separar do valor total das notas fiscais glosadas pela Fiscalização, o valor do crédito em relação a este item, e assim por diante, de forma que, o julgador possa identificar a liquidez e certeza dos valores por ela reclamados.

Para conseguir dar prosseguimento à análise dessa conclusão fiscal, este Julgador buscou o significado técnico do termo “material sobressalente”, tendo identificado que se trata de componentes diversos, mantidos em estoque para a substituição de partes de máquinas e equipamentos que apresentem falhas, desgastes ou danos, conforme definição apresentada pelo Eng. Emerson José Ferreira *in* “Definição de Sobressalentes de Manutenção a Partir de Análise de Modos de Falhas e seus Efeitos” (monografia de especialização em engenharia da confiabilidade da Universidade Tecnológica Federal do Paraná), em citação de obra de Branco Filho:

Branco Filho (2004), em seu dicionário de termos de manutenção, definiu o termo sobressalente como sendo uma peça, componente ou conjunto que está susceptível a substituição e que deverá estar disponível em um almoxarifado para uso imediato, quando necessário. (p. 01)

Agora, ao se verificar o documento 05 da manifestação, pode-se identificar que os gastos lançados são referentes a peças/componentes que, por dedução lógica, só podem ser de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo da Recorrente:

[illegible]

Vale aqui salientar que, no contrato firmado com a “MGM Engenharia e Operações Industriais Ltda.”, o objeto contratado compreende “os serviços de carregamento de rocha fosfática, manobra de vagões, expedição de SSP, limpezas em geral e outros serviços de operação industrial do Terminal Rodo-Ferroviário do Complexo de Mineração de Catalão/GO - CMC, a preço unitário”.

Assim, procedendo-se ao “Teste de Subtração”, a eliminação dessas peças impediria que as máquinas avariadas fossem consertadas, bloqueando, por conseguinte, o fluxo do processo produtivo da Recorrente, razão pela qual os gastos como “materiais sobressalentes” devem ser tidos como insumos, gerando, portanto, direito à apuração de créditos de PIS/COFINS.

Na jurisprudência deste E. CARF, esse assunto é normalmente tratado como “crédito sobre partes e peças de reposição”, havendo posicionamento favorável ao contribuinte, conforme é possível verificar no Acórdão nº 3002-001.522:

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. DIREITO DE CRÉDITO.

As despesas com aquisição de partes e peças de reposição usadas em máquinas e equipamentos utilizados diretamente na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens destinados à venda, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País, quando não representem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas, geram direito a créditos a serem descontados das contribuições sob regime não cumulativo. As mesmas disposições se aplicam às despesas efetuadas com serviços de manutenção dos aludidos equipamentos e máquinas utilizados diretamente na produção de bens destinados à venda, quando prestados por pessoas jurídicas domiciliadas no País.

(CARF. Segunda Turma Extraordinária da Terceira Seção. PAF nº 11516.003491/2009-01. Acórdão nº 3002-001.522. Rel.: Mariel Orsi Gameiro. Pub.: 12/01/2021)

Eventualmente, poder-se-ia questionar a possibilidade de manutenção da glosa nos casos de peças de reposição que representassem acréscimo de vida útil superior a 1 ano ao bem

em que foram aplicadas, pois, nesse caso, o creditamento deveria se dar pelos encargos de depreciação do ativo imobilizado.

Contudo, a apresentação desse critério jurídico para a realização da glosa deveria ter sido feita no momento do lançamento de ofício, não sendo possível a sua adoção no presente momento, sob pena de violação ao quanto disposto no artigo 146 do CTN, que impede a alteração do critério jurídico *a posteriori* para a manutenção do trabalho fiscal.

Desta forma, diante das questões técnicas envolvidas e provas existentes, entendo aqui ser caso de reversão de glosa.

II. 6. Gastos com armazenagem, movimentação interna, beneficiamento, combustíveis, lubrificantes e serviços de terceiros

No tópico do Recurso Voluntário intitulado “Gastos com armazenagem, movimentação interna, beneficiamento, combustíveis, lubrificantes e serviços de terceiros”, a Recorrente retoma a maior parte dos questionamentos já tratados no tópico “Serviço de manutenção de equipamentos e partes e peças”, restando analisar apenas as rubricas de (a) combustíveis e óleos lubrificantes, (b) fretes para transporte de mercadorias a serem armazenadas e (c) alguns serviços específicos prestados por terceiros.

(a) Combustíveis e óleos lubrificantes

Na decisão da DRJ, os Julgadores fizeram a pressuposição de que, como alguns dos serviços essenciais ou relevantes contratados pela Recorrente possuíam cláusula de inclusão de combustíveis e lubrificantes no preço exigido, então todo combustível e lubrificante adquirido pela empresa era empregado em áreas não essenciais e que, por esse motivo, despesas com essa natureza não gerariam créditos à Recorrente:

Da mesma forma, despesas com combustíveis e lubrificantes somente podem ser considerados insumos do processo produtivo quando consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens ou de prestação de serviços, permanecendo válida a vedação à apuração de crédito em relação a combustíveis consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos utilizados nas demais áreas de atividade da pessoa jurídica (administrativa, contábil, jurídica, etc), bem como utilizados posteriormente à finalização da produção do bem destinado à venda ou à prestação de serviço, tal como dispõe o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018: (...)

Nessa vedação à apuração de crédito se inserem os gastos com as empilhadeiras, cuja atividade não reste plenamente vinculada ao processo de produção dos bens destinados à venda. Voltando ao serviço de movimentação decorrente do

contrato apresentado com a MGM, também com relação aos combustíveis e lubrificantes se estendem as mesmas conclusões acerca dos serviços de manutenção e partes e peças a ele vinculados. Acrescente-se que o preço unitário combinado compreendeu todas as despesas da contratada, que foram descritas de modo exemplificativo e não exaustivo (cláusula 3.0), o que, a princípio, não justificaria o ônus extra da contratante do gasto com combustíveis (cláusula 5.0), na hipótese de os serviços terem sido efetuados com fornecimento de equipamentos pela contratada e não apenas com o fornecimento de mão de obra. Ainda com relação aos combustíveis (e também ao frete), o PN COSIT/RFB nº 5/2018 expressamente assinalou que não podem ser considerados insumos os gastos com transporte de produtos acabados de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, aí inserindo os combustíveis utilizados em frota própria de veículos.

Nessa vedação à apuração de crédito se inserem os gastos com as empilhadeiras, cuja atividade não reste plenamente vinculada ao processo de produção dos bens destinados à venda.

Voltando ao serviço de movimentação decorrente do contrato apresentado com a MGM, também com relação aos combustíveis e lubrificantes se estendem as mesmas conclusões acerca dos serviços de manutenção e partes e peças a ele vinculados.

Acrescente-se que o preço unitário combinado compreendeu todas as despesas da contratada, que foram descritas de modo exemplificativo e não exaustivo (cláusula 3.0), o que, a princípio, não justificaria o ônus extra da contratante do gasto com combustíveis (cláusula 5.0), na hipótese de os serviços terem sido efetuados com fornecimento de equipamentos pela contratada e não apenas com o fornecimento de mão de obra.

Ainda com relação aos combustíveis (e também ao frete), o PN COSIT/RFB nº 5/2018 expressamente assinalou que não podem ser considerados insumos os gastos com transporte de produtos acabados de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, aí inserindo os combustíveis utilizados em frota própria de veículos.

Embora exista plausibilidade quanto à questão de direito, o que se pode identificar que a matéria em questão foi tratada pela DRJ e nos recursos apresentados pela contribuinte, porém, não foi um objeto abordado no Termo de Verificação Fiscal.

Desta forma, voto pelo não conhecimento da matéria.

(b) Fretes para transporte de mercadorias a serem armazenadas

Relativamente a essa rubrica, a glosa foi procedida pela Fiscalização porque as movimentações realizadas envolviam, também, produtos acabados.

Em sua defesa, a Recorrente alega que *“todas as glosas perpetradas se relacionam às movimentações de insumos adquiridos pela Recorrente, contratadas em virtude da complexidade de seu processo produtivo - transporte interno dos insumos entre os diversos setores do seu parque industrial, assim como a adequada armazenagem até o momento de utilização”*.

Quanto a esse ponto, conforme já trazido em tópico anterior, os gastos com fretes para o transporte de insumos e, também, de produto semiacabados entre estabelecimentos do mesmo contribuinte autorizam o creditamento de PIS/COFINS, pois essenciais ao processo produtivo da empresa, podendo-se citar aqui e novamente, jurisprudência nesse sentido deste E> CARF:

CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMO. FRETE DE PRODUTO SEMIACABADO ENTRE UNIDADES DA PESSOA JURÍDICA. POSSIBILIDADE.

O frete de produto semiacabado entre unidades da pessoa jurídica, por ser essencial ao processo produtivo, se inclui no conceito de insumo para fins de creditamento da Cofins não-cumulativa.

(CARF. Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Terceira Seção. PAF nº 11686.000295/2008-34. Acórdão nº 3201-009.341. Rel.: Matheus Voigt da Silva. Pub.: 06/12/2021)

CRÉDITO. FRETES DE INSUMOS, PRODUTOS EM ELABORAÇÃO OU SEMIACABADOS. ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. POSSIBILIDADE.

Os fretes de insumos, produtos em elaboração ou semiacabados entre estabelecimentos da mesma empresa, diante do processo produtivo explicitado, mostra-se como item essencial e pertinente à produção, devendo ser reconhecido como insumo.

(CARF. Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Terceira Seção. PAF nº 15504.721393/2016-61. Acórdão nº 3201-009.633. Rel.: Leonardo Vinicius Toledo de Andrade. Pub.: 25/01/2022)

Ao se analisar os contratos juntados pela Recorrente no curso do processo fiscalizatório, não é possível confirmar a hipótese trazida pela DRJ, isto é, de que os fretes contratados seriam destinados à movimentação de produtos acabados entre estabelecimentos de mesma titularidade e, pelo contrário, parece-me mesmo que se trata de movimentação de insumos e mercadorias semiacabadas dentro do intrincado processo industrial da Recorrente, conforme é possível verificar nos contratos firmados com a “MGM Engenharia e Operações Industriais Ltda.” e “Terragrama do Brasil”:

**Contrato de Prestação de Serviços
CMC3530/07**

Pelo presente instrumento particular de Contrato e na melhor forma de direito, de um lado **Ultrafertil - S.A.**, com sede em Cubatão, São Paulo, a Avenida Bernardo Geisel Filho s/nº, Raiz da Serra, inscrita no C.N.P.J. sob o número 02.476.026/0001-36, doravante denominada **Contratante**, neste ato legalmente representado na forma estatutária e de outro lado **MGM Engenharia e Operações Industriais Ltda.**, com sede em Uberaba, Estado de Minas Gerais, à Rua Comendador Gomes, 479 – 38040-040, regularmente inscrita no C.N.P.J. sob o número 71.261.762/0002-70, doravante denominada **Contratada**, neste ato legalmente representada na forma contratual, têm entre si justo e acordado o que adiante se dispõe:

1.0 CLÁUSULA PRIMEIRA - OBJETO CONTRATUAL

- 1.1 Este Contrato tem por objeto a prestação pela Contratada à Contratante, sem exclusividade, sob modalidade a preços unitários, dos serviços de carregamento de rocha fosfática, manobra de vagões, expedição de SSP, limpezas em geral e outros serviços de operação industrial do Terminal Rodo-Ferrovário do Complexo de Mineração de Catalão – CMC, sito à Rua L II s/n - Rodovia BR-050, km 284,5 Zona Suburbana, no município de Catalão - GO.

**Contrato de Prestação de Serviços
UF-3137/06**

Pelo Instrumento particular e na melhor forma de direito, de um lado **Ultrafertil S.A.**, com sede em Cubatão, São Paulo, à Av. Bernardo Geisel Filho s/nº, Raiz da Serra, inscrita no C.N.P.J. sob o número 02.476.026/0001-36, doravante denominada simplesmente **CONTRATANTE**, neste ato legalmente representada na forma estatutária e, de outro lado **Terragama do Brasil Empreendimentos e Construções Ltda**, com sede em Belo Horizonte, Estado de Minas Gerais, à Av. Portugal, 757 – Bairro Santa Amélia - CEP: 31550-000, inscrita no C.N.P.J. sob o nº 00.059.822/0001-48, doravante denominada **CONTRATADA**, neste ato legalmente representada na forma contratual, têm entre si justo e contratado o que adiante se dispõe:

1.0 CLÁUSULA PRIMEIRA - OBJETO

- 1.1 Este Contrato tem por objeto a prestação pela **CONTRATADA** à **CONTRATANTE**, sem exclusividade, a preços unitários, de serviços de movimentação interna de produtos, recheio de produtos a bordo dos navios, apoio às atividades operacionais, operações ferroviárias e manutenção da via permanente das linhas e dos pátios ferroviários para atendimento ao Complexo Industrial de Cubatão – CCB, Complexo Industrial de Piaçaguera – CPG e Terminal Marítimo da Fosfertil – TUF, em Cubatão – SP, sitos à Av. Bernardo Geisel Filho, s/n.º - Raiz da Serra – Cubatão – SP, Av. Engº Plínio de Queiroz, s/n.º - Jardim São Marcos – Cubatão – SP e Rodovia SP 55 – Km 65,8 – Estrada Cubatão-Guarujá - Santos – SP, respectivamente.

Desta forma, entendo que as glosas sobre fretes entre estabelecimentos de mesma titularidade, destinados ao transporte de insumos (da mineradora ou da fábrica) ou de produtos semiacabados, devem ser afastadas. Sobre a natureza de insumos, traz-se aqui os exemplos apontados pela própria Fiscalização em seu TVF:

Citou outro exemplo, que consiste na recepção, conferência, depósito, manuseio, guarda, expedição e controle de estoque de insumos. Em outro serviço, citou o objeto do contrato da prestação: “movimentação e manuseio de granéis sólidos, movimentação e manuseio de matérias primas, descarga de enxofre, transferência de rocha, alimentação do poço de fusão de enxofre, e movimentação do pátio ferroviário, dragagem manuseio e transporte interno de resíduos das lagoas, bem como a locação de máquinas e equipamentos necessários para a execução dos serviços”.

Já eventuais créditos vinculados a fretes incorridos no transporte de produto industrial acabado entre estabelecimentos de mesma titularidade devem ter suas glosas mantidas, com fundamento na Súmula CARF nº 217:

Súmula CARF nº 217

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

(c) Alguns serviços específicos prestados por terceiros

Por se tratar de serviços mais abrangentes, continuados e de maior valor, a Fiscalização procedeu à análise específica dos contratos firmados com as empresas “Pinturas Ypiranga Ltda.”, “MGM Engenharia e Operações Industriais Ltda.”, “Fast Engenharia e Montagens Ltda.”, “Terragrama do Brasil Empreendimentos e Construções Ltda.”, “Terragrama Construções Ltda.”, “Petróleo Brasileiro S/A – Petrobras”, “Tópico Coberturas Alternativas Ltda.” e “Ideal Guindastes Ltda.”.

No contrato firmado com a “Pinturas Ypiranga Ltda.”, o objeto contratado é *“pintura industrial, isolamento térmico, manutenção de refratários, aplicação de polímeros e jateamento de superfície nas unidades da contratante (CCB, CPG, TUF, CAR, CMC1, CMC2, CMT, CIU), a preços mensais na modalidade global”*, ou seja, a empresa era contratada para a manutenção completa de maquinário pesado e que trabalhava em altas temperaturas.

Para fundamentar a manutenção da glosa, a DRJ utilizou como argumento a existência de cobrança por preço global, onde esse valor abarcava tanto serviços essenciais como os supérfluos, tendo apontado como sendo pertencente a essa categoria a “pintura industrial”.

Mesmo sem buscar uma norma técnica específica, parece-me absolutamente incorreta a conclusão de que a pintura de máquinas e equipamentos se preste apenas ao embelezamento, pois, para além dessa função, há a de proteger o metal da oxidação ou do ataque

de produtos químicos que possam promover a sua corrosão, sendo, portanto, absolutamente essencial dar pintura industrial às máquinas e equipamentos.

Para se transpor esse problema ao dia a dia do cidadão comum, basta aqui pensar em um automóvel sem pintura: o aço oxidará rapidamente em contato com o ar e, ainda, poderá sofrer corrosão elevada quando exposto à maresia, chuva ácida, e a tantos outros elementos que, naturalmente, entrarão em contato com a superfície metálica.

No contrato firmado com a “MGM Engenharia e Operações Industriais Ltda.”, o objeto contratado compreende *“os serviços de carregamento de rocha fosfática, manobra de vagões, expedição de SSP, limpezas em geral e outros serviços de operação industrial do Terminal Rodo-Ferroviário do Complexo de Mineração de Catalão/GO - CMC, a preço unitário”*.

Quanto à contratação desse serviço, e apesar dos apontamentos feitos pela DRJ sobre cláusulas de obrigações mútuas e de fornecimento de equipamentos por parte da contratada, entendo que esses detalhes não alteram a natureza jurídica desses gastos, pois foram incorridos para o transporte de materiais diversos da atividade minerária que, em última análise, são todos insumos da atividade industrial. Observe-se que o cenário seria sensivelmente diferente se a empresa Recorrente fosse empresa estritamente mineradora, onde poderia haver discussão se a movimentação de determinada mercadoria se trataria de algum tipo de frete de produto acabado entre estabelecimentos de mesma titularidade. E não sendo o caso, entendo se tratar de insumo.

No contrato firmado com a “Fast Engenharia e Montagens SA”, o objeto contratado são *“serviços especializados de planejamento, fornecimento, manuseio, montagem, manutenção e desmontagem de andaimes para as grandes paradas de manutenção nas unidades da contratante (CCB; CPG; TUF; CAR; CIU), a preços unitários”*, ou seja, a empresa contratada organizava e fazia a montagem de andaimes, utilizados em obras de manutenção das instalações industriais.

Para fundamentar a manutenção da glosa, a DRJ utilizou como argumento a afirmação de que o serviço contratado deveria ser ativado, razão pela não poderia gerar créditos como insumo. Com razão a DRJ.

De fato, os serviços e materiais utilizados na manutenção de parque fabril devem ser ativados, razão pela qual o creditamento não pode ocorrer de forma direta, mas por encargo de depreciação, conforme previsto no art. 3º, §1º, inc. III, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Ou seja, não significa que a empresa não possa apurar créditos sobre serviços de manutenção predial, mas apenas que o fluxo de reconhecimento deve ser fracionado, conforme taxa de depreciação aplicável ao ativo que foi reformado.

Na jurisprudência deste E. CARF, pode-se aqui citar o Acórdão nº 9303-016.320, da Câmara Superior:

SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DO PARQUE FABRIL. ATIVO IMOBILIZADO. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO.

Os serviços de manutenção predial não se enquadram no conceito de insumos, tendo em vista que posteriormente são incorporados ao ativo imobilizado, havendo o aproveitamento dos créditos por meio da depreciação.

(CARF. 3ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS. PAF nº 11065.722563/2013-47. Acórdão nº 9303-016.320. Rel.: Vinicius Guimarães. Pub.: 17/032/2025)

No contrato firmado com a “Terragama do Brasil Empreendimentos e Construções Ltda.”, o objeto contratado são *“serviços no CPG de remoção e expedição de gesso, bem como de limpeza e remoção de areia no Rio Mogi, limpeza e remoção das barragens e vias de acesso da Serra do Mar, limpeza e remoção do CQ13, limpeza e remoção das lagoas de efluentes, limpeza e remoção das bacias de tratamento com cal, limpeza e remoção das caixas separadoras de água (Buraco do Nogueira) próximas aos depósitos, limpeza e remoção nas alas que circundam os depósitos, limpeza e remoção das ruas (desde a rua da Parceria até os acessos nas áreas das lagoas e depósitos), a preços unitários”*, ou seja, o serviço consistia na limpeza e auxílio na recomposição de áreas degradadas pela atividade minerária.

Para fundamentar a manutenção da glosa, a DRJ adotou como fundamento a tese de que as despesas como limpezas diversas não são essenciais ou relevantes à atividade da empresa, razão pela qual não gerariam créditos como insumos.

Contudo, não me parece crível que se possa desenvolver a atividade de mineração sem a limpeza e tratamento de rejeitos. Aliás, tragédias pela má gestão de rejeitos da atividade de mineração há aos montes pelo mundo, podendo-se citar, aqui no Brasil, o rompimento da barragem de Mariana.

Na jurisprudência deste E. CARF, há precedentes da indústria de mineração onde se admitiu a tomada de créditos sobre gastos com serviços de limpeza e tratamento de rejeitos:

PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO. ATIVIDADE DE MINERAÇÃO. HIPÓTESES DE CRÉDITO. INSUMOS.

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à Cofins refere-se aos produtos e serviços necessários ao processo produtivo. Geram direito a crédito a ser descontado da contribuição para o PIS e da Cofins apuradas de forma não-cumulativa na atividade exercida pela recorrente os gastos incorridos com (i) serviços prestados no mineroduto; (ii) aluguel de veículos, de máquinas e equipamentos; (iii) locação de dragas, reboque, serviço de rebocador e portuários; (iv) **serviços de limpeza, recolhimento e transporte de rejeitos**; (v) serviços de topografia, operações de efluentes, serviços de drenagens, análises físicas e químicas; (vi) usinas manutenção e conservação; (vii)

obras de construção civil e (viii) combustíveis. Aos créditos concedidos em relação (i) aos serviços prestados no mineroduto e (ii) a obras civis e outros serviços sobre máquinas e equipamentos devem ser respeitadas as regras de depreciação, conforme inc. III, do § 1º do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

(CARF. Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Terceira Seção. PAF nº 10680.901869/2012-67. Acórdão nº 3201-003.325. Rel.: Winderley Moraes Pereira. Pub.: 02/04/2018)

No contrato firmado com a “Terragama do Brasil Empreendimentos e Construções Ltda.”, o objeto contratado são *“serviços de movimentação interna de produtos, recheio de produtos a bordo dos navios, apoio às atividades operacionais, operações ferroviárias e manutenção da via permanente das linhas e dos pátios ferroviários para atendimento ao CCB, CPG e TUF, a preços unitários”*.

Para fundamentar a manutenção da glosa, a DRJ adotou como linha argumentativa a de que os gastos relativos às operações ferroviárias não são essenciais ou relevantes à atividade da empresa, o que me parece totalmente descabido, isto porque, para o recebimento de insumos e produtos semiacabados, os estabelecimentos industriais fabricantes de fertilizantes e suplementos animais dependem desse modal de transporte que, caso fosse eliminado, obstaria o prosseguimento do fluxo industrial.

Outros argumentos para a manutenção da glosa dizem respeito à movimentação interna de cargas, às peças e partes para a manutenção de máquinas e equipamentos, ou à locação dessas máquinas e equipamentos, questões essas já enfrentadas por este voto.

No contrato firmado com a “Petrobras”, o objeto contratado são *“a operação do conduto (amoniaduto) de propriedade da Petrobras, para transporte de amônia anidra a partir dos tanques da Ultrafertil, situados em Piaçaguera - Cubatão/SP, para sua outra fábrica, também situada em Cubatão/SP, o qual utiliza, em parte, a faixa de terreno do Oleoduto São Sebastião – Cubatão e faixa de terreno da Rede Ferroviária Federal S.A”*, ou seja, trata-se de contratação de frete, a ser executado por meio de dutos, para o transporte de insumos.

Para a manutenção da glosa, a DRJ adotou a tese de que apenas os gastos com fretes de venda podem gerar créditos de PIS/COFINS. Contudo, essa tese foi superada no CARF, admitindo-se atualmente o desconto de créditos com fretes incorridos no transporte de insumos, inclusive quando não tributados (Súmula CARF nº 188).

No contrato firmado com a “Tópico Coberturas Alternativas Ltda.”, o objeto contratado são *“a locação de armazéns estruturados com eclusa de acesso, fabricado em lona sintética, auto-extinguível, antimofos, anti-fungos e com bloqueador de raios UV, para atender as Unidades CIU, CMT, UPM, CMC, CCB, CPG, TUF, CAR, a preço unitário estabelecido no Anexo I”*, ou seja, trata-se de gastos com a locação de estruturas provisórias, destinadas à armazenagem de insumos ou produtos semiacabados.

A DRJ, para sustentar a glosa, envereda-se para o artigo 3º, inc. IV, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que autoriza o creditamento dos gastos incorridos com a locação de prédios, máquinas e equipamentos, concluindo que os armazéns provisórios não poderiam ser enquadrar em nenhuma das categorias, razão pela qual não haveria amparo legal para o creditamento.

A meu ver, poder-se-ia até se discutir se o armazém provisório seria um tipo de equipamento, pois poderia ser entendido como um tipo de ferramenta, cujo objetivo é o de proteção do que nele for colocado.

Contudo, também seria possível visualizar o caso sob outro prisma, isto porque a empresa contratada não só fornecia o armazém provisório, como também todo o serviço necessário para a sua montagem e desmontagem, podendo-se dizer, então, que se trataria de um tipo de serviço de solução logística, destinado a resolver problemas com a armazenagem *in loco* (isto é, dentro do estabelecimento da empresa contratante) de mercadorias sensíveis.

Aliás, qual diferença substancial (exceto em relação à finalidade) haveria em relação a um serviço de montagem de desmontagem de andaimes para outro, de montagem e desmontagem de armazéns provisórios? A meu ver, nenhuma que pudesse alterar o direcionamento do dispositivo legal aplicável para o artigo 3º, inc. IV, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

E sendo um serviço indispensável à manutenção da atividade principal da Recorrente, vê-se que há o enquadramento do caso no artigo 3º, inc. II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Já no contrato firmado com a “Ideal Guindastes e Equipamentos Ltda.”, o objeto contratado são “serviços especializados de transporte, movimentação de cargas durante as paradas programadas de manutenção (conforme anexo III, parte integrante deste contrato), a serem realizados nas unidades CPG, CCB e TUF, a preço unitário.”, ou seja, trata-se serviços de movimentação interna de cargas, com o fim de liberar espaços do estabelecimento da empresa para a realização de reformas.

Para a manutenção da glosa, todavia, a DRJ interpretou a finalidade do serviço de uma forma diferente, vinculando-o a uma atividade de manutenção do estabelecimento, o que, conforme já exposto acima, atrairia a incidência do art. 3º, §1º, inc. III, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Contudo, para que essa conclusão estivesse correta, seria necessário que houvesse previsão legal para a ativação desse tipo de gasto, o que não me parece adequado, pois os gastos em questão não estão relacionados ao prédio em que a reforma foi executada.

Sendo assim, adoto aqui o mesmo entendimento já apresentado para a movimentação interna de cargas, autorizando o creditamento como insumo.

II. 7. Fretes de importação e fretes CIF

Quanto aos gastos com “fretes de importação” e “fretes CIF de insumos”, não há aqui maiores considerações a fazer, pois, conforme fundamentação já apresentada anteriormente, todos os fretes incorridos para o transporte de insumos devem ser tidos como insumos, gerando, assim, direito aos créditos de PIS/COFINS na forma do art. 3º, inc. II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

III. Conclusão

Diante do exposto, voto por não conhecer da matéria relativa às alegações de crédito sobre combustíveis e lubrificantes e em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o crédito sobre os fretes na compra de insumos nacionais e importados, sobre os serviços de manutenção em equipamentos industriais e as respectivas partes e peças, sobre os serviços de refrigeração e lubrificação, sobre os serviços de mineração/beneficiamento de minério, sobre a armazenagem e descarga de insumos, sobre serviços de movimentação interna de insumos e locação das máquinas e equipamentos para movimentação interna, sobre serviços de sondagem e tratamento de efluentes, sobre materiais sobressalentes utilizados na manutenção, sobre fretes na movimentação interna de insumos e produtos semiacabados, sobre os pagamentos efetuados no âmbito do Contrato com Pinturas Ypiranga Ltda, MGM Engenharia e Operações Industriais Ltda, Terragama do Brasil Empreendimentos e Construções Ltda, Petrobras, Tópico Coberturas Alternativas Ltda, Ideal Guindastes e Equipamentos Ltda e sobre os encargos de depreciação sobre a ativação no imobilizado relativo aos pagamentos à Fast Engenharia e Montagens AS.

Assinado Digitalmente

Bruno Minoru Takii