



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.941626/2012-13
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-006.107 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de outubro de 2019
Recorrente BUNGE FERTILIZANTES S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

DESPACHO DECISÓRIO. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

Somente se reputa nulo o despacho decisório nas hipóteses previstas no art. 59, II, do Decreto nº 70.235/1.972.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. DECADÊNCIA. NÃO OCORRÊNCIA

Alegações de decadência do crédito tributário lançado, com base no § 4º do art. 150 do CTN, não se fundamentam, quando o processo em análise trata de pedido de ressarcimento e declaração de compensação.

PEDIDO RESSARCIMENTO. EXISTÊNCIA DO CRÉDITO ALEGADO. ÔNUS DA PROVA A CARGO DO CONTRIBUINTE.

Tratando-se de crédito restituição, ressarcimento ou compensação, o ônus de provar o crédito alegado é do contribuinte, que o reclama, não sendo dever da Administração Tributária produzir tal prova.

INTIMAÇÕES. NOTIFICAÇÕES. CORRESPONDÊNCIAS. VIA POSTAL. ENDEREÇO DO ADVOGADO. SEM PREVISÃO LEGAL.

Por falta de previsão legal, as intimações do sujeito passivo não podem ser encaminhadas para o endereço do advogado.

DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

Descabe a realização de diligência relativamente à matéria cuja prova deveria ser apresentada já em manifestação de inconformidade. Procedimento de diligência não se afigura como remédio processual destinado a suprir injustificada omissão probatória daquele sobre o qual recai o ônus da prova.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2010

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS

O alcance do conceito de insumo, segundo o regime da não-cumulatividade do PIS Pasep e da COFINS é aquele em que os bens e serviços cumulativamente atenda aos requisitos de (i) essencialidade ou relevância com/ao processo produtivo ou prestação de serviço; e sua (ii) aferição, por meio do cotejo entre os elementos (bens e serviços) e a atividade desenvolvida pela empresa.

NÃO CUMULATIVIDADE. EMBALAGENS “BIG BAG”. CRÉDITOS

As despesas com embalagens do tipo “big bag” geram créditos na apuração do PIS/COFINS não cumulativo, pois essenciais ao processo produtivo, destinando-se à armazenagem e transporte.

INSUMOS. CRÉDITOS. MADEIRA PARA O FORNO.

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo (custo de produção), e, conseqüentemente, à obtenção do produto final. A madeira utilizada como combustível para o forno no processo produtivo dá direito ao crédito.

PIS/COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS. TRANSPORTE DE CARGA. DIREITO AO CRÉDITO.

Estão aptos a gerarem créditos das contribuições os bens e serviços aplicados na atividade de transporte de carga e resíduos, passíveis de serem enquadrados como custos de produção.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reconhecer os créditos sobre os gastos com: a) Bens classificados no capítulo 25 da TIPI; b) Embalagens big bags; c) Insumos Referentes à Aquisição Madeira; d) Insumos Variados e Diversos Diretamente Aplicados na Produção (apenas para os dois grupos de insumos referidos no tópico da decisão); e) Serviços Utilizados como Insumos; f) Locação de Maquinários Diretamente Aplicados na Produção; e, finalmente, g) Fretes Atrelados ao Transporte de Insumos.

(documento assinado digitalmente)

CHARLES MAYER DE CASTRO SOUZA - Presidente

(documento assinado digitalmente)

LEONARDO CORREIA LIMA MACEDO - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Roberto Duarte Moreira, Tatiana Josefovich Belisario, Leonardo Correia Lima Macedo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Hécio Lafetá Reis, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Laércio Cruz Uliana Junior e Charles Mayer de Castro Souza (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário, e-fls. **756/829**, contra decisão de primeira instância administrativa, Acórdão n.º **16-80.886 - 15ª Turma da DRJ/SPO**, e-fls. **706/750**, que julgou procedente em parte a impugnação.

O relatório da decisão de primeira instância descreve os fatos dos autos. Nesse sentido, transcreve-se a seguir o referido relatório:

DO PROCEDIMENTO FISCAL

A interessada acima qualificada apresentou Pedido Eletrônico de Ressarcimento de Cofins não cumulativa - mercado interno, referente ao 3º trimestre de 2010, no PER/DCOMP nº 17748.10927.280212.1.1.11-2189 (fls. 2/13), no montante de R\$ 7.074.775,19.

Vinculadas ao pedido de ressarcimento, transmitiu as seguintes Declarações de Compensação – DCOMP, conforme fls. 473/476:

08281.97602.170512.1.3.11-0993, de 17/05/2012

41251.20665.010612.1.7.11-1984, de 01/06/2012

26286.20664.140812.1.3.11-6500, de 14/08/2012

14748.04599.300712.1.3.11-7260, de 30/07/2012

01091.61790.140612.1.3.11-0330, de 14/06/2012

06135.91146.190612.1.3.11-0820, de 19/06/2012

18845.85727.220213.1.7.11-8550, de 22/02/2013

20975.23042.290612.1.3.11-0907, de 29/06/2012

11415.56521.060712.1.3.11-5090, de 06/07/2012

A fim de analisar o direito creditório pleiteado, foi efetuado procedimento fiscal de diligência pela Equipe Especial de Auditoria da DERAT-SPO, no qual foram enviadas intimações solicitando esclarecimentos/documentos à contribuinte.

Após a análise dos documentos e informações apresentados pela interessada, a DERAT-SPO, por meio do termo de informação fiscal de fls. 272/284 e despacho decisório de fl. 285, homologou parcialmente a compensação referente ao PER/DECOMP 08281.97602.170512.1.3.11-0993, até o limite do crédito deferido, e não homologou os demais pedidos de compensação. Apresento a seguir a síntese da análise feita pela fiscalização.

A empresa atua na produção de fertilizantes, calcário para correção do solo, componentes para nutrição animal e produtos químicos.

A Lei nº 10.925, de 23/07/2004, em seu art. 1º, reduziu as alíquotas do PIS/Pasep e da Cofins incidentes na importação e comercialização do mercado interno de fertilizantes e defensivos agropecuários.

O art. 17 da Lei nº 11.033, de 21/12/2004, garantiu a manutenção do crédito vinculado às receitas de vendas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência.

Tendo em vista o supracitado art. 17 da Lei 11.033/04, o art. 16 da Lei 11.116, de 18/05/2005, disciplinou a forma de aproveitamento dos créditos, inclusive retroagindo a 09/08/2004.

Feitas as considerações legais, e à vista dos documentos apresentados pelo contribuinte ou existentes nos sistemas da

Receita Federal do Brasil, a autoridade fiscal passou a análise do crédito.

Foram apuradas inicialmente as receitas de mercado interno e externo para apuração do rateio da proporção que foi aplicada na determinação do crédito da Cofins.

Os valores declarados no DACON como receitas de vendas e serviços foram aceitos com base nas contas contábeis e análise dos arquivos de notas fiscais.

As exclusões declaradas no DACON referentes às receitas isentas, não alcançadas pela incidência da contribuição, com suspensão ou sujeitas à alíquota zero correspondem às vendas de fertilizantes e corretivo de solo tributadas à alíquota zero.

Quanto à rubrica "Vendas Canceladas e Descontos Incondicionais" os valores constantes referem-se à operação sujeita à incidência da contribuição.

Conforme informado no DACON, o contribuinte adota o método do rateio proporcional para determinar o crédito. Apuradas as receitas acima demonstradas, foram calculados os rateios da proporção entre as receitas (mercado interno tributado, mercado interno não tributado e mercado externo).

Para apuração dos créditos utilizou-se a memória de cálculo apresentada pela empresa.

Não foram considerados os valores informados nos arquivos sem o número da nota fiscal e/ou com descrição contendo o texto "aguardando cancelamento".

Antes da análise de bens e serviços utilizados como insumos seguem os conceitos utilizados na presente análise.

O conceito de insumos tem recebido uma delimitação baseada, em linhas gerais, na afirmação de que só se caracterizam como tal as matérias-primas, os produtos intermediários e o material de embalagem que sejam utilizados em "ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação", nos termos do art. 3º, caput, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e do art. 3º, caput, inciso II, da Lei nº 10.833/2003.

As Leis, ao falarem em insumos utilizados "na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda", teriam criado uma delimitação estrita, vinculando a caracterização do insumo à sua aplicação direta no processo produtivo.

A formalização do conceito de insumo já foi firmada por meio da Instrução Normativa SRF nº 247/2002 e da Instrução Normativa SRF nº 404/2004, de caráter vinculante para os agentes públicos que compõem a Administração Tributária Federal.

Essas instruções normativas estabeleceram, de forma explícita, que se deve ter por insumos aqueles 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". Ou seja, está-se aqui diante de um conceito jurídico de insumo que, apesar de não necessariamente coincidir com o conceito econômico, está formalizado em atos legais que compõem a legislação tributária e que têm efeito vinculante para os agentes públicos que compõem a Administração Tributária Federal.

Assim, os créditos no âmbito do PIS e da Cofins são apenas aqueles expressamente previstos na legislação, não estando suas apropriações vinculadas à caracterização da essencialidade ou obrigatoriedade da despesa ou do custo. Dessa forma, o legislador adotou o critério de enumerar os bens e serviços capazes de gerar crédito vinculando-os a determinadas atividades e usos.

De tal sorte, na análise das rubricas de bens e serviços utilizados como insumos, adotar-se-á o conceito de insumo resultante do cruzamento dos arts. 3os das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 com o art. 66 da Instrução Normativa SRF nº 247/2002 e com o art. 8o da Instrução Normativa SRF nº 404/2004. Em outras palavras, não serão considerados como insumos passíveis de geração de créditos aqueles que não estejam intrinsecamente associados ao processo produtivo da empresa produtora.

Por se tratar de empresa fabricante de adubos e fertilizantes, há ainda que se ressaltar que a compra dos produtos classificados no capítulo 31 da TIPI (adubos e fertilizantes e suas matérias-primas), e corretivos de solo do capítulo 25, não ensejam a apuração de crédito da contribuição para o PIS e a Cofins não cumulativos, visto que, de acordo com o art. 1º da Lei nº 10.925/2004, tais produtos tiveram as alíquotas reduzidas a zero, e as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, alteradas pela Lei nº 10.865/2004, prevêm que as aquisições não sujeitas ao pagamento das referidas contribuições não dão direito a crédito.

Segue a análise das linhas de créditos que compõem o DACON.

• Bens utilizados como insumos:

a. Compras: Da relação apresentada excluíram-se as despesas dos produtos tributados à alíquota zero classificados nos capítulos da Tipi 31 (fertilizantes), 25 (corretivo de solo), 11.03 (fubá de milho). Também foram excluídas as despesas com embalagens do tipo big bag, barras de metal, óleo diesel (utilizado para frota própria ou de terceiros e não utilizado no processo produtivo), madeira, gás GLP utilizados em empilhadeira e gás natural por não se enquadrarem no conceito de insumo;

b. Aditivos de moagem; Explosivos P.J. País; Combustíveis e Lubrificantes: Os valores foram informados nos arquivos sem o número da nota fiscal e/ou com descrição contendo o texto "aguardando cancelamento". Não foram considerados os créditos por falta de identificação e por não se enquadrarem no conceito de insumo por não serem utilizados diretamente no processo produtivo, e sim, em etapas anteriores;

c. Água Aplicada na Produção: Foram aceitas as notas fiscais relacionadas e devidamente identificadas;

d. Demais. Mats PJ País: Foram aceitas as notas fiscais relacionadas e devidamente identificadas;

e. Água e Esgoto: Apresentou relação sem o número de notas fiscais e com descritivo de compras de outros produtos como papel higiênico e papel sulfite. Não foram considerados os créditos;

f. Mats. Aux. Prod. PJ País: Os valores foram informados nos arquivos sem o número da nota fiscal e/ou com descrição contendo o texto "aguardando cancelamento".

g. Combust. e Lubrificantes: Não se enquadram no conceito de insumos, não sendo utilizados diretamente na produção (thinner; óleo; gasolina; óleo diesel; graxa; óleo de freio e gás GLP);

h. Demais Materiais: Não se enquadram no conceito de insumos, não sendo utilizados diretamente na produção (trincha, trena, silicone, querosene, tinta spray, peças para ar condicionado, etc);

i. Mat. Manutenção PF: Não se enquadram no conceito de insumos. Não se trata de peças de reposição e serviços empregados diretamente na produção ou fabricação de bens (lâmpadas, bateria, resistência de chuveiro, radio Motorola, conduítes, lanterna, pilha, fio telefônico, capa, soquete de lâmpada, tomada, fusível, etc.). Não foram considerados os créditos;

j. Mats. Manut. Instrum. PJ País: Foram aceitas as notas fiscais relacionadas e devidamente identificadas;

k. Mats. Manut. Mecânica PJ: Foram glosadas despesas com ferramentas diversas e gás GLP para empilhadeira e outros por não se enquadrarem no conceito de peças de manutenção.

l. Mats. Manut. Civil PJ: Glosado integralmente. Esta conta não trata de peças de reposição e serviços empregados diretamente na produção ou fabricação de bens. Não há previsão legal para créditos com despesas de manutenção de construção civil.

m. Mats. Manut Produção PJ País: Foram glosadas despesas de isolantes térmicos, cimento refratário, tijolo refratário, concreto, manta de fibra por não se enquadrarem como peças de manutenção.

n. Mats Parada Fábrica PJ País: Os valores foram informados nos arquivos sem o número da nota fiscal e/ou com descrição contendo o texto "aguardando cancelamento".

Não foram considerados os créditos;

• *Serviços utilizados como insumo:*

a. Serv. Prestados Prod. PJ: Foram glosados os seguintes serviços por não serem empregados diretamente na produção e não se enquadrarem no conceito de insumo: carregamento; expedição; cabotagem; topografia; limpa fossa; dragagem; amostragem de mina; perfuração; fabricação de brita e sondagem;

b. Carga e descarga PJ: Os valores foram informados nos arquivos sem o número da nota fiscal e/ou com descrição contendo o texto "aguardando cancelamento". Por definição esta atividade

não se enquadra no conceito de bens e serviços utilizados como insumo;

c. Corte e Carregamento PJ: Serviços de corte de lenha, escavação e movimentação de minério por definição não se enquadram no conceito de bens e serviços utilizados como insumo. Nesta conta também não foram consideradas as despesas de locação de equipamentos especiais que, por falta de apresentação de contratos, não foi possível a comprovação de que se trata efetivamente de aluguel de máquina ou equipamento;

d. Corpos Moedores PJ País: Os valores foram informados nos arquivos sem o número da nota fiscal e/ou com descrição contendo o texto "aguardando cancelamento";

e. Reagentes PJ País: Os valores foram informados nos arquivos sem o número da nota fiscal e/ou com descrição contendo o texto "aguardando cancelamento";

f. Serv. Manut. Parada Fábrica PJ: Os valores foram informados nos arquivos sem o número da nota fiscal e/ou com descrição contendo o texto "aguardando cancelamento";

g. Carga e descarga: Serviços de carga e descarga e movimentação de materiais diversos não se enquadram no conceito de bens e serviços utilizados como insumo;

h. Demais Serviços PJ: Foram glosadas despesas de serv. de manut. equip. escrit., refrigeração e comunicações, reforma/teste de extintor, manutenção de equipamentos de segurança. A referida conta trata de serviços não ligados diretamente à área de produção, não se enquadrando no conceito de bens e serviços utilizados como insumo;

i. Serv. Manut. Elétrica PJ País: Foram aceitas as notas fiscais relacionadas pela empresa exceto despesas com manutenção de ar condicionado e andaimes por não serem serviços empregados diretamente em máquinas utilizadas na produção de bens. Também não foram aceitas as despesas de transporte e logística inclusas nesta conta contábil por falta de previsão legal.

j. Serv. Manut. Instrum. PJ País: Foram aceitas as notas fiscais relacionadas pela empresa;

k. Serv. Manut. Mecânica PJ País: Foram glosadas despesas com compras de autopeças, serviços de monitoramento, andaimes, vidraçaria e gases industriais por tratar-se de serviços não ligados diretamente à área de produção, não se enquadrando no conceito de bens e serviços utilizados como insumo;

l. Serv. Manut. Civil PJ País: Serviços de manutenção em edificações não dão direito a crédito, sendo esta conta contábil glosada integralmente. Não há previsão legal para créditos com despesas de manutenção de construção civil;

m. Serv. Manut. Prod. PJ País: Foram aceitas as notas fiscais relacionadas pela empresa;

n. Demais serviços PJ País: Despesas diversas como assinatura mensal, serviço de controle de praga, serviço de assessoria técnica, recarga de extintores, serviço de coffee break, serviços de segurança do trabalho, etc, foram glosadas por falta de previsão legal, não se enquadrando no conceito de bens e serviços utilizados como insumo;

o. Exploração de Jazidas; Movimentação - Equipamentos e Movimentação - Terceiros: Os valores foram informados nos arquivos sem o número da nota fiscal e/ou com descrição contendo o texto "aguardando cancelamento", sendo que estas atividades não se enquadram no conceito de insumo;

- Despesas de Energia Elétrica: Consideradas as notas fiscais relacionadas pela empresa.

- Aluguéis de prédios: Foram glosadas as despesas de locação de espaços em Hotéis e permanência em estacionamento;

- Despesas de aluguéis de máquinas:

a. Aluguel Equipamentos Informática e Equipamentos Alugados PJ País: Os valores foram informados nos arquivos sem o número da nota fiscal e/ou com descrição contendo o texto "aguardando cancelamento". Os valores foram glosados.

b. Aluguéis de Equipamentos: A empresa foi intimada em 18/05/2012 e reintimada em 03/04/2013; 24/06/2013 e 02/09/2014 a comprovar através de contratos ou descrição de notas fiscais que se trata efetivamente de aluguéis de máquinas e, se for o caso, separar os valores correspondentes à locação e contratação de serviços de mão de obra (identificando o tipo de serviço). Somente na última intimação a empresa apresentou dois contratos de empresas que prestaram serviços referentes a este período analisado. Analisando o contrato da empresa CRCC Construções e Comércio Ltda., CNPJ 67.218.461/0002-97, verificamos tratar-se de serviços de movimentação e valores cobrados por tonelada. Com relação à empresa Suero Terraplenagem e Locação, CNPJ 04.548.536/0001-05, verificamos que o objeto do contrato trata de carregamento e transporte de borra de enxofre. Desta forma não houve a comprovação de que as notas fiscais relacionadas no arquivo apresentado tratam efetivamente de locação ou arrendamento mercantil. Não foram aceitas as despesas de serviços relacionados a escavação, movimentação de insumos, carga e transporte por falta de previsão legal.

- Armazenagem: Consideradas as notas fiscais relacionadas pela empresa, sendo glosados os serviços de logística por falta de previsão legal e as notas fiscais sem número.

- Frete: A empresa foi intimada a identificar os tipos de fretes, (vendas, compras e entre estabelecimentos) e o tipo de mercadoria transportada (tributada ou não tributada). Após várias intimações a empresa apresentou arquivo em 09.10.2014 que foi utilizado para identificação dos tipos de fretes e mercadorias transportadas, origem e destino do transporte.

As despesas efetuadas com fretes contratados para o transporte de mercadorias (matérias-primas/produtos em elaboração/produtos acabados/embalagens) entre os estabelecimentos da empresa não integram o conceito de insumo e, portanto, não geram direito à apuração de créditos da Contribuição para o PIS e da Cofins. Tampouco poderiam ser enquadradas no inciso IX, do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, tendo em vista que esse dispositivo trata apenas de frete na operação de venda.

Frete na venda: Foram aceitos os fretes de saída de mercadorias identificados como frete de venda através dos CFOPs informados pelo contribuinte relativo a despesas de transportes. Foram glosados os créditos relativos a operações de transferência (entre estabelecimentos, retorno, remessa para industrialização ou para armazéns gerais e outras saídas) por falta de previsão legal. A relação de operações sem direito a crédito é apresentada à fl. 282 (item 11).

Frete de compra: Foram aceitos os fretes de mercadorias identificados como frete de compras. As aquisições de matérias primas com alíquota zero não dão direito ao crédito, estendendo-se ao custo do seu transporte. Foram glosadas as despesas de frete de produtos classificados nos capítulos 25 e 31 da TIPI. Foram glosados também os créditos relativos a operações de transferência entre estabelecimentos, retorno e outras saídas por falta de previsão legal. A relação de operações sem direito a crédito é apresentada à fl. 282 (item 12).

- Despesas de Contraprestações de Arrendamento Mercantil: Os valores foram informados nos arquivos sem o número da nota fiscal e/ou com descrição contendo o texto "aguardando cancelamento". Os valores foram glosados.*

- Importação de produtos para industrialização: Verificou-se que a empresa adquire produtos do exterior para a fabricação de seus bens. Foram analisados os valores lançados na contabilidade fiscal e notas fiscais de entradas de importações, por meio de amostragens sendo aceitos os valores declarados.*

- Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição ou de Construção): A empresa, em atendimento ao solicitado, apresentou planilha de aquisição de bens com data de incorporação e número de meses de depreciação e descrição do imobilizado. Foram analisados os valores apresentados pela empresa e aceitos pela auditoria.*

- Devolução de vendas: Foram aceitos os valores declarados.*

DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

Cientificada da decisão em 20/03/2017 (fl. 472), a contribuinte apresentou, em 13/04/2017 (cf. consta à fl. 287), a manifestação de inconformidade de fls. 289/338, abaixo resumida.

I - Preliminarmente

I.1 - Da Nulidade do despacho decisório

O despacho decisório em causa incorre em vício insanável, tornando-o completamente insubsistente, ao passo que parte de premissa equivocada, que resultou na glosa de créditos provenientes de insumos de Cofins, para efeitos do pedido de ressarcimento e compensações analisadas.

Veja-se que já no item 3 do Termo de Informação Fiscal (fls. 272/284) que acompanhou o combatido despacho decisório, está expresso que "a empresa atua na produção de fertilizantes, calcário para correção do solo, componentes para nutrição animal e produtos químicos", o que não corresponde a uma análise correta de suas atividades, nos termos do artigo 3º do seu Estatuto Social: "...tem por objeto: (a) a extração, a fabricação, o beneficiamento, a industrialização, importação, exportação e comercialização de fertilizantes e outros materiais, inclusive minerais, tais como fosfatos, matérias-primas, produtos e subprodutos, para agricultura e pecuária...":

Desse modo, todas as despesas e custos necessários ao processo de exploração, extração, fabricação, beneficiamento e industrialização de minérios, compõem o custo de produção da manifestante, etapa essencial na sua cadeia produtiva, sendo que os gastos aplicados aos processos são típicos insumos da atividade da mineração.

Não obstante, negligenciando tal informação e desconhecendo a integralidade dos processos produtivos da manifestante, a fiscalização fazendária não reconheceu insumos provenientes dessas atividades "...por não serem utilizados diretamente no processo produtivo e sim em etapas anteriores."

Ora, é a própria manifestante quem faz a extração do minério e todo o processo de beneficiamento da rocha fosfática, conforme será detalhado, não sendo uma etapa anterior, mas a própria cadeia produtiva da manifestante.

Em outros itens, a autoridade fazendária sequer justificou o motivo da glosa, simplesmente sustentando que os itens/produtos "não se enquadram no conceito de insumo".

Portanto, por ter simplesmente desprezado a integralidade da cadeia produtiva da manifestante, tal menosprezo resultou em diversas glosas de créditos provenientes de custos próprios da atividade de mineração, gastos esses que configuram insumos e geram créditos legítimos para efeitos de Cofins.

I.2 - Da impossibilidade da glosa de créditos referente ao 3º trimestre de 2010 em virtude do transcurso do lapso decadencial

Inicialmente, também importa observar que o crédito tributário glosado pela autoridade fazendária está absolutamente decaído, e, portanto, extinto, tendo em vista a homologação tácita das apurações da manifestante.

No presente caso, cuida-se de pedido de ressarcimento de Cofins, mercado interno, referente ao 3º trimestre de 2010, no montante de R\$ 7.074.775,19, formalizado no PER/DCOMP n.º 17748.10927.280212.1.1.11-2189.

Sabe-se que a Cofins é tributo sujeito ao lançamento por homologação, ou seja, aquele cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de apurar o montante devido e antecipar o pagamento do imposto sem prévio exame da autoridade administrativa, que terá cinco anos para fazê-lo, sob pena de homologação tácita (CTN, art. 150).

Assim sendo, com fundamento no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, o crédito tributário não reconhecido em virtude da glosa da base creditória do 3º trimestre de 2010 está absolutamente decaído, haja vista o transcurso de lapso temporal superior ao quinquênio legalmente previsto.

Nesse sentido, como o Fisco ficou inerte durante o prazo previsto na legislação (art 150, § 4º, do CTN) para que revisasse a apuração realizada pelo contribuinte no 3º trimestre de 2010, registrada no respectivo DACON, deve sofrer o ônus da preclusão em relação ao período destacado, de tal forma que restará impedido – a pretexto de analisar a pertinência do crédito utilizado pela manifestante em declarações de compensação – de recompor a base de crédito de tributo relativo ao período decaído.

Veja-se que esse é o entendimento do antigo Conselho de Contribuinte, atual CARF, conforme jurisprudência transcrita às fls. 294/295.

II- Da cadeia produtiva da manifestante

Conforme consta no art. 3º de seu Estatuto Social, a manifestante atua em todas as etapas da produção de fertilizantes, que é composto de uma série de processos e operações que se iniciam com a pesquisa, exploração, extração, mineração e processamento da rocha fosfática, passando por processos químicos diversos e vão até a entrega do produto final: fertilizantes, calcário para correção do solo e componentes para nutrição animal.

Esses ingredientes (nitrogênio - N, Fósforo - P, Potássio - K) são vitais para a agricultura, avicultura, suinocultura e pecuária e são extraídos diretamente das minas que a manifestante explorava de Cajati/SP e Araxá/MG.

A produção de fertilizantes fosfatados se inicia com a extração do fósforo do solo, pelo processo de mineração e beneficiamento da rocha fosfática, na qual está presente na forma de apatita (cristais finos, que contêm o elemento fósforo). A apatita é o princípio da cadeia produtiva desencadeada nas minas da manifestante. Em média, é necessário lavar uma tonelada de minério para se extrair 200 quilos de rocha fosfática ou concentrado de apatita.

A extração segue etapas de desmonte, ou detonação, única forma de tirar a rocha do solo.

Após a extração de enormes blocos de rochas, estas são levadas à britagem, em que pedras com mais de um metro cúbico de volume são reduzidas a 25 centímetros. Essa é a britagem primária, primeiro passo do longo processo ao qual a rocha é submetida para possibilitar a aplicação dos processos que permitem aumentar a concentração de fósforo. Em seguida, é feita a

britagem secundária, em que o diâmetro dos blocos de minério contendo apatita chega a menos de 2,5 centímetros (pequenos grãos que serão peneirados).

Veja-se o fluxograma do processo de mineração à fl. 299.

Os grãos seguem para seu beneficiamento, sendo que as rochas extraídas das profundezas da terra, trituradas no processo de britagem e armazenadas em forma de pequenas partículas nos pátios de homogeneização das minas de Araxá/MG e Cajati/SP são transportadas para a usina de beneficiamento.

Nesse momento é que entram em cena os moinhos, cujo objetivo é fazer a moagem para que os grãos triturados fiquem finos como areia. Assim, após a moagem, o minério, agora em forma de polpa (mistura de sólidos e água), precisa ser liberado de algumas impurezas para aumentar a concentração de fósforo. Para isso, é feita uma primeira separação pelo desmagnetizador, equipamento que possui ímã com grande capacidade magnética. Desse modo, é possível separar os minerais magnéticos, entre eles aqueles ricos em ferro, como a magnetita.

A polpa, agora livre de magnetita, é estocada e, quando possível, vendida para a indústria de cimento. Nesse momento inicia-se um novo processo, chamado de deslamagem, em que ocorre a "limpeza" da polpa, pois, na realidade, a lama existente na composição da polpa é fina, mas precisa ser separada e retirada do circuito industrial para não prejudicar o processo de flotação.

A purificação da apatita ocorre no processo de flotação e é a mais eficiente tecnologia para concentração dos minérios de fósforo, pois consegue separar a polpa resultante da moagem de outros minerais contaminantes aos quais ela se mantinha associada.

O calcário é o principal subproduto da flotação da mina de Cajati/SP, fonte nobre de cálcio para os produtos de nutrição animal e excelente corretivo dos solos agrícolas.

O procedimento de flotação consiste em moer os grãos triturados de rocha e colocá-la em um meio líquido onde as partículas com maior concentração de fósforo são agrupadas por processo físico e químico. Ar, água, produtos originados pelo processamento de grãos, como os ácidos graxos da soja, e os amidos de milho são elementos utilizados na flotação. Os ácidos graxos aderem às partículas de apatita e, em agitação, são misturados com as bolhas de ar, subindo até a superfície. A apatita fica concentrada na espuma gerada pelo processo. O excesso de água é retirado dando origem ao concentrado de apatita, uma das matérias-primas para a fabricação de fertilizantes e de ácido fosfórico, que inicialmente girava em torno de 5%, pode chegar a 35%.

Após esse processo de beneficiamento, dá-se início a outros processos, chamados de acidulação e mistura. Isto é, um processo químico, usando o ácido sulfúrico com o objetivo de solubilizar o fósforo para que ele possa ser absorvido pelas plantas e pelos animais. O fósforo que estava no concentrado torna-se mais

solúvel depois da ação do ácido sulfúrico, obtido a partir do enxofre.

Pela importância do ácido sulfúrico como reagente, ele é considerado um produto químico imprescindível para a indústria, seja de fertilizantes ou de outros segmentos.

Da apatita processada com ácido sulfúrico é obtida toda uma cadeia de produtos, entre eles, o ácido fosfórico e sulfato cálcio hemidrato (gesso) produzidos pela manifestante em Cajati/SP; depois de purificado, o ácido fosfórico está pronto para ser usado na fabricação de produtos para alimentação animal ou para consumo humano (em segmentos como o de alimentos, bebidas, têxtil e farmacêutico).

Outros produtos, como o Superfosfato Simples (SSP) e o Superfosfato Triplo (TSP), matérias-primas dos fertilizantes fosfatados, também podem ser obtidos a partir da reação da apatita com ácido sulfúrico e ácido fosfórico, respectivamente.

Visto isso, inicia-se outro novo processo de industrialização para produção de itens para nutrição animal, como o Fosfocálcio, que é a base para a fabricação de suplementos de bovinos e ração para ave e suínos.

Após a desfluorização, realizada através de um sistema de evaporação, o ácido fosfórico fica ainda mais puro e concentrado, de acordo com normas e padrões internacionais.

Em um segundo momento, o calcário separado da apatita durante a flotação, é adicionado ao ácido fosfórico. As matérias-primas são encaminhadas a um reator e misturadas para que sejam transformadas em fosfatos de cálcio. Dependendo da quantidade de cada uma delas, são obtidos os fosfatos bicálcicos ou monocálcicos.

Após a etapa de reação, os produtos seguem para cura, período de espera para término das reações químicas. Os próximos passos são a secagem e a moagem, de onde saem na forma de pó, ou seguem para a granulação, destinada à fabricação dos fosfatos microgranulados.

Nessa etapa do processo, a concentração de fósforo dos produtos respeita formulações específicas: a 18%, destinadas principalmente à chamada linha branca, que atende à demanda dos fabricantes de sal mineral para bovinos e a indústria de rações. A concentração de 20% tem como destino principal a indústria de rações para aves e suínos, e a linha de suplementos protéicos e energéticos para bovinos.

III - Síntese do despacho decisório

Trata-se de despacho decisório autuado no processo administrativo n.º 10880.941626/2012-13, pelo qual não foi homologado parcialmente o pedido de ressarcimento de créditos de Cofins, mercado interno, referente ao terceiro trimestre de 2010, acompanhados de subsequentes compensações de débitos.

Para efeitos de análise do direito creditório, a fiscalização fazendária deixou de reconhecer a maior parte dos lançamentos realizados nas contas discriminadas às fls. 309/310, por diversos motivos, entre os quais se destacam: (i) itens/materiais que supostamente não se enquadram no conceito de insumo, (ii) despesas dos produtos supostamente tributados à alíquota zero e (iii) lançamentos sem o número da nota fiscal e/ou com descrição contendo o texto "aguardando cancelamento", (iv) suposta ausência de identificação do fornecedor ou serviços, (v) fretes, (vi) Embalagens, etc.

A glosa dos custos e despesas promovidas pela fiscalização não prosperam, eis que não foi considerada a atividade de extração de minério e foi motivado pelo desconhecimento pela fiscalização da totalidade dos complexos processos produtivos da manifestante.

Uma amostra da imperícia fazendária fica evidente na medida em que, em períodos anteriores (PIS - Mercado Interno – 1º e 2º trimestre de 2009), tratados em expediente próprios, a autoridade fazendária glosou créditos atinentes às aquisições de "lenha" nominando o motivo da glosa como "madeira", que, por sua vez, é utilizada para alimentação de fornalhas no processo de beneficiamento da rocha fosfática. Contudo, por outro lado, em outros períodos (PIS - Mercado Interno - 3º trimestre de 2009), considerou legítimos referidos créditos!

Como se passa a demonstrar, todas as despesas utilizadas pela manifestante em seu pedido de ressarcimento são, em verdade, custos que integram seus processos produtivos de mineração, misturas com produção de adubos, fertilizantes e itens de nutrição animal, gerando créditos legítimos de Cofins.

IV- Do direito

IV.1 - Da indevida glosa de créditos de insumos supostamente sujeitos à alíquota zero

A fiscalização alega que, por se tratar de empresa fabricante de adubos e fertilizantes, a compra dos produtos classificados no capítulo 31 da TIPI (adubos e fertilizantes e suas matérias-primas) e corretivos de solo do capítulo 25 não ensejam a apuração de crédito da contribuição para o PIS e a Cofins não cumulativos, visto que, de acordo com o art. 1º da Lei nº 10.925/2004, tais produtos tiveram as alíquotas reduzidas a zero e as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, alteradas pela Lei nº 10.865/2004, prevêm que as aquisições não sujeitas ao pagamento das referidas contribuições não dão direito a crédito.

Cabe destacar, no entanto, no inciso I do caput do art. 1º da Lei nº 10.925/2004, a expressão “exceto os produtos de uso veterinário”, para esclarecer que aí está um dos equívocos da fiscalização. Analisando os 9.000 lançamentos, no valor total de R\$ 290.451,46, em que houve a glosa dos créditos de Cofins no período, tem-se que são produtos classificados na TIPI na posição 2507.00.10 - Caulim (calino) e 3105.20.00 – Adubos (fertilizantes) minerais ou químicos, que contenham os três elementos fertilizantes: nitrogênio (azoto), fósforo e potássio, itens esses

destinados à nutrição animal, ou seja, produto de uso veterinário, excepcionando da alíquota zero.

O caulim ou caulino é um minério composto de silicatos hidratados de alumínio, com características especiais e uso na industrialização de plásticos, pesticidas, rações, produtos alimentícios, farmacêuticos, fertilizantes e outras variedades. Quando da sua aplicação para industrialização de itens de nutrição animal (um dos processos da cadeia produtiva da manifestante) há incidência de PIS/Cofins, sendo que não há que se falar em insumo com alíquota zero como supôs a fiscalização para a glosa dos milhares de lançamentos escriturados.

Vale destacar, ainda, que os efeitos do caulim para aplicação veterinária foram objetos de diversos estudos na área de zootecnia, concluindo que traz grandes benefícios a inclusão de 0,75% de caulim na ração animal como suplemento para bovinos de corte.

O mesmo ocorre com a aquisição pela manifestante de fosfatados classificados na posição 3105.20.00, pois quando o item é aplicado na industrialização de produtos de nutrição animal, ou seja, uso veterinário (sendo considerado uma vitamina para bovinos de corte, cães, gatos), há incidência de PIS/Cofins.

Importante dizer, igualmente, que há diversos estudos sobre os benefícios da utilização de fosfatados para a nutrição animal.

Portanto, temos que o não reconhecimento do pedido de ressarcimento referente aos itens supostamente não tributados destacados no "item 2.a - Compras" do despacho decisório não subsiste, eis que houve a tributação dos insumos adquiridos para produção/industrialização/mistura de itens destinados ao uso veterinário, resultando na legitimidade do crédito de Cofins perquirido e fretes atrelados ao transporte desses materiais.

IV.1.a - Da indevida glosa de créditos de insumos supostamente sujeitos à alíquota zero nas operações classificadas com CFOP 1124

O desacerto do despacho decisório fica ainda mais evidente em relação ao fornecedor de matéria-prima Península International S.A., CNPJ n.º 03.554.833/0003-54, no que toca a 815 operações em que foram glosados créditos no montante de R\$ 39.244,42, operações essas supostamente sujeitas a alíquota zero.

A fiscalização deixou de verificar o código CFOP em que a operação fora classificada. Especificamente as operações em relação a esse fornecedor foram classificadas com CFOP 1124 - industrialização efetuada por outra empresa.

Classificam-se neste código CFOP entradas de mercadorias industrializadas por terceiros, sendo que as operações compreendem os valores referentes aos serviços prestados e os das mercadorias de propriedade do industrializador empregadas no processo produtivo da manifestante.

A manifestante contratou a empresa Península International S.A. para prestação de serviços de industrialização por encomenda para diversas unidades da empresa.

Assim, os créditos tomados em relação às operações cadastradas sob o CFOP 1124 referem-se ao PIS/Cofins correspondente à mão-de-obra de industrialização perpetrada no insumo classificado na TIPI com o código 31.05.

Portanto, não há que se falar em mero aproveitamento de crédito de insumo sujeito à alíquota zero, como compreendeu a fiscalização fazendária sem a investigação profunda das operações que deram origem ao crédito, mas sim sobre o aproveitamento de crédito de item que sofreu a incidência de PIS/Cofins por conta do serviço prévio de industrialização a que o item se submeteu.

Observem-se, a título de exemplo, as operações escrituradas em relação às Notas Fiscais 35205 e 35322 (conforme telas juntadas às fls. 314/318), constando expressamente na contabilidade da manifestante que houve a incidência do PIS e da Cofins sobre a operação.

O mesmo ocorre com as operações documentadas nas Notas Fiscais 35206, 35207, 35208, 35306, 35319 e 3531, entre outras, as quais a manifestante protesta pela posterior juntada, evitando-se o tumulto processual com a inclusão de dezenas de telas do sistema contábil da manifestante.

Portanto, temos que o não reconhecimento do pedido de ressarcimento referente aos itens supostamente não tributados destacados no "item 2.a - Compras", classificados sob CFOP 1124, do despacho decisório não subsiste, eis que houve a tributação dos insumos no que se refere ao serviço de industrialização prestado pelo fornecedor, resultando na legitimidade do crédito de Cofins perquirido e fretes atrelados ao transporte desses materiais.

IV.2 - Do conceito de insumo nas atividades de mineração, mistura com produção de adubos, fertilizantes e itens de nutrição animal

Como já esclarecido, todas as despesas e custos necessários aos processos de exploração, extração, fabricação, beneficiamento e industrialização de minérios, bem como produção de adubos, fertilizantes e itens de nutrição animal compõem o custo de produção da manifestante, sendo uma série de processos que configuram etapas essenciais na sua cadeia produtiva, considerando-se, dessa forma, os gastos aplicados aos processos, típicos insumos das atividades correspondentes.

Considerando-se toda a cadeia produtiva da manifestante, a utilização da expressão "insumo" tem gerado divergências na sua interpretação para efeitos de creditamento de PIS e Cofins, tendo em vista que as fiscalizações fazendárias, desconhecendo o início dos processos produtivos com a lavra da rocha fosfática até a aplicação dos produtos no campo, adota exegese restritiva proveniente das INs SRF n.º 404, de 12/03/2004 e n.º 247, de

21/11/2002, que têm considerado, para efeitos de créditos de PIS e Cofins, a acepção própria do IPI, essencialmente na forma do Parecer Normativo do Coordenador do Sistema de Tributação n.º 65, de 05/11/1979.

Nestes termos, as fiscalizações, para fins de créditos de PIS e de Cofins, acabam por enumerar as espécies de custos e despesas que podem dar lugar a crédito a ser compensado, indicando o que pode ser considerado um "insumo".

Porém, diferentemente do IPI, em que a conceituação de insumo está vinculada ao produto do processo de industrialização, na contribuição ao PIS e na Cofins, o conceito relaciona-se à atividade que dá lugar à formação de receita da pessoa jurídica, segundo critério material eleito pela legislação, sendo assim uma hipótese de conceito aberto, aferível de acordo com cada caso concreto. Veja-se a esse respeito a jurisprudência do CARF transcrita às fls. 319/320 e a doutrina especializada de Natanael Martins transcrita à fl. 320.

Seguindo esse raciocínio, verifica-se que a não cumulatividade do PIS e da Cofins foi operacionalizada em nosso ordenamento com o advento das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, que estabeleceram a metodologia de apuração dos créditos e débitos a ser observada, possuindo, ainda, guarida constitucional no § 12, do art. 195, da CF, incluído no texto magno pela Emenda Constitucional n.º 42/03.

Desse modo, em que pese possuir fundamento constitucional, o arcabouço legislativo necessário para a determinação e imposição desse novo regime de apuração foi veiculado pelas acima referidas Leis, sendo então disciplinada a possibilidade de apuração de créditos calculados sobre as aquisições de bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens destinados à venda, o que foi regulamentado, ainda, pela IN SRF n.º 404/04.

O conceito de insumos na legislação da Cofins e do PIS compreende a soma de todas as despesas incorridas, necessárias para o desenvolvimento das atividades comerciais do contribuinte, ou seja, essenciais para a geração da receita a ser tributada, não podendo sofrer limitações. Neste sentido, a doutrina é uníssona, conforme se transcreve às fls. 321/322.

Veja-se também a jurisprudência do CARF transcrita às fls. 323/324.

Especificamente para o caso em tela e melhor compreensão da etapa inicial dos processos produtivos da manifestante desconsiderados pela fiscalização fazendária atinentes à exploração, extração, fabricação, beneficiamento e industrialização de minérios, para a produção de adubos, fertilizantes e itens de nutrição animal, a manifestante obteve um laudo do CETEM - Centro de Tecnologia Mineral do Ministério da Ciência e Tecnologia, em que se decompõem todas as atividades em relação à lavra da rocha fosfática em uma das minas que a manifestante explorava (Doc_Comprobatorios0001).

Referido laudo traz uma série de especificações técnicas, gastos e itens que são utilizados nessa etapa inicial da cadeia produtiva, outrora desprezada pela fiscalização.

Nesse sentido, cumpre analisar o grupo de lançamentos sobre os quais a fiscalização procedeu a glosa para demonstrar a aplicação no processo produtivo da manifestante e respectiva participação direta ou indireta na composição da sua receita tributável/processo produtivo.

IV.2.1 - Da indevida glosa de créditos de insumos variados e diversos diretamente aplicados na produção

O despacho decisório também deixou de reconhecer os créditos de diversos e variados insumos no montante de R\$ 527.836,88, atinentes a 1.673 lançamentos contábeis, cujo motivo foi classificado como "definição" e "não é insumo".

Nesse rol encontramos combustíveis em geral, contratação de serviço de apoio para ensaque, carga, descarga e transporte de insumos, contratação de serviços de movimentação de equipamentos e insumos, dentre outros insumos.

A fiscalização fazendária, desconhecendo os processos produtivos da manifestante, não considerou a atividade de mineração e processo de mistura, em que é empregada grande parte dos insumos citados, notadamente com a contratação de serviços diversos como será abordado mais especificamente adiante. Observe-se ainda estudo que demonstra a utilização desses insumos nos processos produtivos de mineração e mistura (Doc_Comprobatorios0002).

Além disso, por ignorar essa etapa inicial da cadeia produtiva da manifestante, também foram indevidamente glosados combustíveis e lubrificantes diversos utilizados em caminhões da própria manifestante ou de terceiros contratados para o ensaque, carga, descarga e transporte dos insumos.

A mesma atecnia fazendária é observada nas glosas dos créditos atinentes ao carregamento e transporte terrestre de matéria-prima (borra de enxofre) e corte de lenha, todos os procedimentos são indispensáveis para a consecução do objeto social da manifestante e representam a maior parte das glosas efetuadas pela fiscalização, que não detém menor expertise técnica para avaliação das atividades desenvolvidas pela manifestante.

Referidos insumos, além de necessários e indispensáveis nos complexos processos produtivos da manifestante, são aplicados e consumidos diretamente em seu processo produtivo.

Ou seja, mesmo aplicando-se o critério restritivo (próprio do IPI - integração física) quanto ao conceito de insumo, não subsistem as glosas promovidas pela fiscalização fazendária.

Portanto, as glosas de vários lançamentos no "item 2.a - Compras", "item

2.b - contas contábeis 4223006, 4223002 e 4223001", "item 2.d - conta contábil 4223007", "item 2.g - conta contábil 4371001",

"item 2.h - conta contábil 4351017", "item 2.À - conta contábil 4351009", "item 2.k - conta contábil 4351011", "item 2.1 - conta contábil 4351012", "item 2.m - conta contábil 4351013", "item 3.a - conta contábil 4221001", "item 3.b - conta contábil 4221003", "item 3.c - conta contábil 4223004", "item 3.g - conta contábil 4352006", "item 3.h - conta contábil 4351007", item 3.k - conta contábil 4351003", "item 3.1 - conta contábil 4351004" e "item 3.o - conta contábil 4352009", não prosperam.

Nesse rol encontramos também as despesas na locação/contratação de equipamentos e serviços diversos relacionados a movimentação de insumos, carga e transporte, despesas com locação principalmente de Pás Carregadeiras CAT 938G e 924G; escavadeiras hidráulicas CAT 320DL; Munks com e sem operador, rompedores hidráulicos em retroescavadeiras, além de equipamentos diversos utilizados pela manifestante.

Ora, independentemente da forma do negócio jurídico realizado, se por locação ou por arrendamento mercantil, fato é que a manifestante arcou com respectivo custo de produção consistente na locação dos maquinários ou contratação dos serviços técnicos essenciais na sua cadeia produtiva, sendo legítimo o aproveitamento dos créditos correspondentes.

A manifestante apresenta ainda um contrato de locação de prestação de serviços técnicos atrelados à consecução do seu objeto social (Doc_Comprobatorios0003), sendo que todos os gastos vinculados são legítimos insumos.

Assim sendo, insubsistente as glosas previstas no "item 6.a - conta contábil 4385052", "item 6.b - conta contábil 4385002", "item 7" e "item 12" do despacho decisório.

IV.2.2 - Da indevida glosa de créditos de insumos referentes a aquisição de embalagens do tipo Big Bag

O despacho decisório também deixou de reconhecer no pedido de ressarcimento em análise os créditos de Cofins, no 3º trimestre de 2010, referentes aos insumos consubstanciados em embalagens do tipo Big Bag, por supostamente não se enquadrar no conceito de insumo.

Está-se tratando de 210 lançamentos contábeis glosados, no montante de R\$ 687.846,41, embora cediço que embalagens para o acondicionamento do produto objeto de industrialização é insumo para efeitos da legislação de PIS/Cofins, nos termos de julgado do E. STJ transcrito à fl. 328.

Ora, pormenorizando ainda mais uma das etapas da cadeia produtiva da manifestante, temos o chamado processo de "mistura de grânulos" que se inicia com coletas das matérias-primas em boxes através de pás carregadeiras, jogando o material processado na moega, onde tem um quebrador; daí o material processado cai no elevador I de canecas, que descarrega em uma peneira malha para retirada de possíveis pedras/impurezas do produto.

Depois de peneiradas, as pedras passam pelo moinho tritex e retorna ao elevador I; o produto bom segue para os silos de matérias-primas através do desvio de fluxo, para daí ser dosado em balança dosadora com bateladas de 1000 kg. O produto dosado cai por gravidade dentro do misturador. Dentro do misturador é aspergido em óleo mineral.

O produto beneficiado já misturado é descarregado no silo das ensacadeiras, passando antes por uma peneira e depois ensacado em ensacadeiras e transportado por esteira até o caminhão. O processo do ensaque é feito por processo semi-eletrônico; neste estágio é conferido o peso constantemente e tirada amostra de todo o caminhão.

Quando o material processado é para ser expedido em Big Bags, o produto passa na peneira e é transportado até um silo onde fica esperando a programação para dosagem através de painel de dosagem; após este procedimento cai por gravidade na balança com capacidade para 1000 kg e após pesagem cai por gravidade através de um designador até válvula de entrada do Big Bag. O carregamento do Big Bag se dá diretamente no caminhão devido a segurança na operação e um perfeito acomodamento da embalagem na carroceria.

Assim sendo, fica evidente que as embalagens do tipo Big Bag são utilizadas pela manifestante no processo de transporte de insumos, servindo de transporte para os fosfatados, nitrogenados e uréias, a granel, produzidos na etapa inicial do processo produtivo, considerando-se ainda que embalagens integram o custo de produção da manifestante, configurando, dessa forma, legítimo o insumo para efeitos de permitir o ressarcimento dos créditos de Cofins correspondentes, tornando insubsistente a glosa descrita no "item 2.a - Compras" do despacho decisório.

IV.2.3 - Da indevida glosa de créditos de insumos referentes à aquisição de madeira

O despacho decisório deixou de reconhecer os créditos de insumos no montante de R\$ 10.614,38, atinentes a 102 lançamentos contábeis, em relação à compra do insumo madeira, notadamente itens classificados na TIPI com o código 4401.30.00 - Serragem, desperdícios e resíduos, de madeira, mesmo aglomerados em toras, briquetes, pellets ou em formas semelhantes e 4401.10.00 - Lenha em qualquer estado.

Não obstante, na etapa de secagem de concentrado apatítico, tem-se um conjunto secador, tipo flash-dryer, composto das seguintes unidades: a) sistema de manuseio e preparação de lenha picada, que inicia com o transporte de lenha desde o estoque central até a alimentação do gerador de gases; b) sistema de geração de gases com queima de lenha e produção de gases quentes até a entrada desses gases no tubo secador. O sistema é constituído de fornalhas; c) sistema de alimentação de concentrado; d) sistema de secagem e recuperação de poeira; e) sistema de silos para estocagem; f) sistema para carregamento dos silos de concentrado

seco; g) sistema de descarga pneumática dos silos, que possibilita a transferência do produto dos silos para caminhões ou vagões.

Dessa forma, verifica-se a lenha de eucalipto, as toras de madeiras e afins são itens utilizados diretamente no processo produtivo da manifestante, especialmente nas fornalhas, para sua alimentação, geração de gases, produção de energia, compondo o custo da etapa essencial do processo produtivo consistente na secagem.

Além disso, o lançamento glosado consistente em "resíduo de madeira de Pinos SPF" refere-se a outro custo de produção, em que o pó de serra (serragem) adquirido é empregado na mistura para a produção de adubo orgânico.

Portanto a utilização do item pela manifestante gera créditos legítimos de Cofins na aquisição desses insumos, tornando insubsistentes as glosas descritas no "item 2.dconta contábil 4223007" do despacho decisório.

IV.2.4 - Da indevida glosa de créditos de insumos referentes a lançamentos sem número de nota fiscal e/ou descrição do serviço

O despacho decisório igualmente não reconheceu os créditos de insumos no montante de R\$ 85.269,85, atinentes a 281 lançamentos contábeis, em relação ao itens sem a descrição e/ou identificação do material e/ou serviço.

Ocorre que os lançamentos se referem a despesas diversas efetivamente incorridas pela manifestante e que, no momento da sua escrituração contábil houve algum erro de parametrização do sistema, principalmente por conta da migração para o sistema SAP, gerando essa divergência.

Ao invés de intimar a manifestante para que esclarecesse a natureza desses créditos, a autoridade fazendária simplesmente optou por glosar os lançamentos contábeis, sem saber sequer o que são os insumos.

Todas as glosas referem-se à aquisição de insumos (produtos químicos, explosivos, madeiras, etc.) efetivamente aplicados no processo produtivo da manifestante, como pode ser identificado pela numeração do NCM do produto, ou ainda pela codificação na tabela do ISS ante o serviço prestado, ou até mesmo pelo próprio lançamento contábil.

A título de exemplo veja-se a aquisição descrita no quadro de fl. 331.

Apesar do motivo para glosa constar como "material sem descrição", no sistema da manifestante a operação está devidamente identificada como material "Pistola Aplicadora 43199/001". O grupo de sua mercadoria é "Ferramentas Diversas", logo, este material é utilizado na produção, com sua escrituração na conta contábil "Mats. Manut. Mecânica. P.J.".

Observe-se a tela do SAP, à fl. 332, com a descrição do produto adquirido. Trata-se de material utilizado para vedação e colagem dos maquinados empregados no setor produtivo.

Portanto, as glosas de vários lançamentos no "item 2b-contas contábeis 4223006, 4223002 e 4223001", "item 2e - conta contábil 4361001", "item 2.f - conta contábil 4371002", "item 2.n - conta contábil 4351016", "item 3.b - conta contábil 4221003", "item 3.c - conta contábil 4223004", "item 3.d - conta contábil 4223003", "item 3.e - conta contábil 4223003", "item 3.f - conta contábil 4351006", "item 3.n - conta contábil 4351008", "item 3.p - contas contábeis 4385012, 4385049 e 4385050", "item 6.a - contas contábeis 4385052 e 4222003", "item 7 - conta contábil 4385003" e "item 12 - conta contábil 4385004" não prosperam, já que os produtos/serviços estão devidamente identificados.

IV.2.5 - Da indevida glosa de créditos de fretes atrelados ao transporte de insumos

O despacho decisório deixou de reconhecer os créditos de fretes em compras e vendas, alegando a impossibilidade de identificação do tipo de transporte e do produto transportado, sendo que, no entendimento da fiscalização fazendária, sem essas informações não é possível confirmar a legitimidade do crédito correspondente pleiteado no pedido de ressarcimento.

Por outro lado, o despacho decisório também glosou os créditos de Cofins não-cumulativo em relação aos fretes no transporte de matérias-primas supostamente com alíquota zero, as quais não dão direito ao crédito correspondente.

Primeiramente, causa estranheza o fato de ora a mercadoria transportada ser possível de identificação (caso das matérias-primas com alíquota zero), ora não ser possível de identificação (caso dos créditos sobre fretes).

Causa surpresa pois a planilha fornecida pela manifestante e acostada aos autos do procedimento fiscalizatório contempla milhares de operações de transporte (devidamente separadas em entradas e saídas) com frete atrelado às operações, bem como a divisão em 47 colunas com todas as informações necessárias para identificação do quanto solicitado pela fiscalização.

Dessa forma, pela própria planilha fornecida pela manifestante, é possível distinguir qual o tipo de transporte cujo frete corresponde (entrada por compra / pedido de transferência de estoque ou saída por venda nacional normal / remessa nacional à ordem / remessa nacional de entrada futura, etc.) e o produto transportado (denominação – produto acabado / semiacabado e descrição do material).

Sabido que a legislação não diferencia o produto acabado do produto semiacabado, tem-se que a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação ao frete da operação de venda, sendo irrelevante, dessa forma, se tratar de um produto acabado ou um produto semiacabado, bastando que estes sejam tributados, como de fato foram.

Inclusive, ainda que os itens transportados estivessem sujeitos à alíquota zero, os fretes atinentes ao transporte desses insumos não se confundem, sendo ônus da manifestante arcar com as despesas

e frete correspondentes, como já decidiu o CARF, conforme jurisprudência transcrita às fls. 336/337.

Ademais, recente julgado do CARF (conforme se transcreve à fl. 337) possibilitou o aproveitamento dos créditos atinentes aos fretes na movimentação de insumos, in casu, transporte de materiais para a mistura na unidade industrial.

Portanto, legítimo o crédito objeto do pedido de ressarcimento feito pela manifestante em relação aos fretes nas operações de transporte delineadas, glosadas no "item 8 - fretes", "item 9", "item 10 - frete na venda" e "item 11 - frete na compra".

V- Do pedido

Assim sendo, a manifestante requer o conhecimento e acolhimento da presente Manifestação de Inconformidade, julgando-a inteiramente procedente para o fim de reconhecer legítimo o crédito de Cofins não cumulativa objeto do pedido de ressarcimento, referente ao 3o trimestre de 2010, homologando-se, assim, integralmente as compensações dos débitos declarados.

Outrossim, protesta a manifestante pela juntada de eventual documentação adicional que porventura se faça necessária, bem como apresentação de novos esclarecimentos e conversão do julgamento em diligência, especialmente para que haja perícia técnica e confirmar os processos que compõem a integralidade de sua cadeia produtiva da manifestante, caso assim se entenda imprescindível, tudo de forma a possibilitar a mais justa e correta composição da presente demanda.

Enfim, com fundamento no art. 272, § 5º, do CPC, requer que todas as publicações, notificações, intimações e comunicações pertinentes aos atos do presente feito sejam endereçadas, exclusivamente, ao advogado Dr. Marcos Ferraz de Paiva, inscrito na OAB/SP sob o n.º 114.303, com escritório na Rua Padre João Manuel, n.º 755, 8o andar, bairro Cerqueira César, São Paulo - SP, CEP 01411-001.

O Acórdão n.º 16-80.886 - 15ª Turma da DRJ/SPO está assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2010

DESPACHO DECISÓRIO. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

Incabível a arguição de nulidade do despacho decisório quando este atender às formalidades legais e for efetuado por servidor competente, sem preterição do direito à ampla defesa e ao contraditório.

ANÁLISE DE PEDIDO DE RESSARCIMENTO. ALEGAÇÃO DE DECADÊNCIA.

A análise de pedido de ressarcimento de crédito tributário não se confunde com a atividade do lançamento, de modo que não se sujeita ao prazo de que trata o § 4o do art. 150 do CTN.

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. APRESENTAÇÃO DE PROVAS.

A manifestação de inconformidade deve ser instruída com os documentos em que se fundamentar e que comprovem as alegações da defesa, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual.

DILIGÊNCIA E PERÍCIA.

Consideram-se não formulados os pedidos de diligência e perícia que deixam de atender aos requisitos previstos em lei.

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CONCEITO.

Na definição de insumos utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda somente serão incluídos os serviços e bens que sofram alterações, tais como, consumo, desgaste, dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o serviço que está sendo prestado e no bem ou produto que está sendo fabricado.

NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO SUJEITA À ALÍQUOTA ZERO. CRÉDITO.

O valor da aquisição de bens ou serviços sujeitos à alíquota zero não dá direito a crédito a ser descontado na apuração da Cofins na modalidade não cumulativa.

NÃO CUMULATIVIDADE. EMBALAGENS. CRÉDITO.

O conceito de insumo abrange somente as embalagens de apresentação, que se incorporam ao produto durante o processo de fabricação, agregando-lhe valor.

NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM FRETE. CRÉDITO.

Por não integrarem o conceito de insumo utilizado na produção de bens destinados à venda nem se referirem à operação de venda de mercadorias, as despesas efetuadas com fretes contratados para o transporte de produtos acabados ou em elaboração entre estabelecimentos industriais e destes para os estabelecimentos comerciais da mesma pessoa jurídica, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Cofins.

Inconformada, a ora Recorrente apresentou, no prazo legal, Recurso Voluntário, por meio do qual, requer que a decisão da DRJ seja reformada, reforçando boa parte dos argumentos apresentados na primeira instância e fazendo os seguintes pedidos:

V – DA CONCLUSÃO E DO PEDIDO

Diante do exposto, restou demonstrada e comprovada a insustentabilidade do v. Acórdão recorrido, na medida em que:

(i) Claro que o Despacho Decisório e do v. Acórdão recorrido não poderiam adotar “ilegal disciplina de creditamento previstas nas instruções normativas da Receita 247 e 404”, nos mesmos termos utilizado pelo E. STJ no REsp representativo de controvérsia n.º 1.221.170, para efeitos de avaliar o direito creditório perquirido pela Recorrente;

(ii) Evidente a nulidade do Despacho Decisório (imotivado) ao deixar de visualizar a integralidade da cadeia produtiva da Recorrente, relegando para segundo plano as atividades de lavra de rocha fosfática desenvolvidas em sua cadeia produtiva;

(iii) Operou-se a decadência no que se refere a possibilidade de reconstrução da base creditória objeto do pedido de ressarcimento (3º trimestre de 2010), ocorrida em 03.2017, com a intimação da Recorrente do Despacho Decisório em discussão e, assim, “...a pretexto de verificar a existência de saldo a restituir, reabrir a análise de fatos ocorridos em período já abrangido pela decadência...”;

(iv) Indevida a segmentação das atividades desenvolvidas pela Recorrente em: “fase inicial” ou “etapa anterior” e “fase final”

ou “etapa posterior” do processo produtivo, eis que inexistente base legal para segregar as atividades da Recorrente e, assim, reconhecer como legítimo somente os créditos em uma das etapas ou fases;

(v) Partiu de premissa equivocada acerca do conceito de insumo para a hipótese concreta dos autos e as atividades desenvolvidas pela Recorrente, revelando-se legítimo os créditos objeto do pedido de ressarcimento.

Acolhido e provido o presente Recurso com fundamento em (i), (ii), (iii) ou (iv), a consequência deverá ser a declaração de integral insubsistência do Despacho Decisório e consequente homologação das compensações objeto dos autos.

Outrossim, acolhido e provido o Recurso com fundamento em (v), cumpre a esse E. CARF relacionar todas as despesas cujas glosas deverão ser revertidas, pois a Recorrente se insurge contra a glosa de créditos decorrentes de todos os gastos relacionados a sua cadeia produtiva (desde a pesquisa e lavra de rocha fosfática até a entrega dos produtos finais) e não somente aos itens sumarizados no corpo do Recurso.

Assim sendo, a Recorrente requer o conhecimento e regular processamento do presente Recurso Voluntário, de modo que lhe seja dado integral provimento para o fim de reconhecer o crédito tributário objeto do pedido de ressarcimento, homologando-se, consequentemente, integralmente as compensações declaradas.

Por derradeiro, protesta a Recorrente pela juntada de eventual documentação adicional que se faça necessária, apresentação de novos esclarecimentos, bem como conversão do julgamento em diligência, tudo de forma a possibilitar a mais justa e correta composição da lide.

O processo foi distribuído a este Conselheiro Relator, na forma regimental.

É o relatório.

Voto

Conselheiro LEONARDO CORREIA LIMA MACEDO, Relator.

O recurso atende a todos os requisitos de admissibilidade previstos em lei, razão pela qual dele se conhece.

Em apertada síntese, trata-se de processo relativo ao reconhecimento de créditos de PIS/COFINS.

A seguir passaremos a análise da peça recursal.

Preliminares

Da Insustentabilidade do Despacho Decisório – Argumento Resp. STJ

Inicialmente a Recorrente alega a insustentabilidade do despacho decisório ao adotar entendimento declarado ilegal pelo e. STJ no Resp. representativo de controvérsia n.º 1.221.170.

Não assiste razão a Recorrente.

Sobre a alegação, cumpre reforçar que as hipóteses de nulidade são aquelas previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972.

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

O pedido de nulidade ora analisado não se enquadra em nenhuma dessas hipóteses. Veja jurisprudência do CARF.

PROCESSUAL. ALEGADA NULIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO. REFORÇO DE ARGUMENTAÇÃO ERIGIDO PELA DRJ. Não há nulidade no acórdão recorrido quando a turma julgadora não toma fatos ou fundamentos jurídicos distintos daqueles utilizados para embasar a autuação. A invocação de outros dispositivos como reforço de argumento não revela qualquer prejuízo ao contribuinte, não tipificando as hipóteses do art. 59, II, do Decreto 70.235/72. CARF Acórdão nº 1302-003.338 do Processo 10283.720008/2016-96 Data 22/01/2019.

Dessa forma, inexistente fundamento para o pedido preliminar de nulidade.

Da Nulidade por Deixar de Analisar a Cadeia Produtiva

A Recorrente alega a nulidade do despacho decisório por haver deixado de analisar a integralidade da cadeia produtiva.

Não assiste razão a Recorrente.

Conforme já mencionado, as hipóteses de nulidade são aquelas previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972 e o pedido não encontra respaldo em nenhuma das hipóteses.

Dessa forma, inexistente fundamento para o pedido preliminar de nulidade.

Da Decadência

Ainda em sede de preliminar, a Recorrente alega a decadência com base no § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional.

Além das nulidades supra, também importa observar que o crédito tributário glosado pela autoridade fazendária está absolutamente decaído, e, portanto, extinto, tendo em vista a homologação tácita das apurações da Recorrente.

No presente caso, cuida-se de pedido de ressarcimento de COFINS, mercado interno, referente ao 3º trimestre de 2010, no montante de R\$ 7.074.775,19, formalizado no PER/DCOMP n.º 17748.10927.280212.1.1.11-2189. (e-fl. 764)

Sobre o assunto, não assiste razão a Recorrente.

Ocorre que a administração tributária pode rever documentos e cálculos para a apuração de certeza e liquidez de créditos, mesmo relativamente a períodos já alcançados pela decadência do direito de lançar tributos. Não há óbice temporal à apuração da certeza e liquidez de direito creditório postulado pelo contribuinte, procedimento que não se confunde com lançamento de ofício.

O prazo decadencial do direito de lançar tributo não rege os institutos da compensação e do ressarcimento e não é apto a obstaculizar o direito de averiguar a liquidez e a certeza do crédito do sujeito passivo e a obstruir a glosa de créditos indevidos tomados pela contribuinte.

Não conhecer.

Da Cadeia Produtiva

Nesse ponto, em apertada síntese, a Recorrente descreve sua cadeia produtiva e sustenta que a fiscalização glosou os créditos de PIS/COFINS sobre diversas despesas sem analisar efetivamente o processo produtivo.

Sobre a cadeia produtiva, a Recorrente faz um relato detalhado de suas atividades no setor de fertilizantes. Comenta quanto a aquisição de diversos bens e serviços que são utilizados no processo produtivo, sendo que, para atuar na extração, fabricação, beneficiamento, industrialização, importação, exportação e comercialização de fertilizantes e outros materiais, inclusive minerais, tais como fosfatos, matérias-primas, produtos e subprodutos, para agricultura e pecuária.

A Recorrente alega que fiscalização deixou de reconhecer os créditos em diversas contas contábeis.

Para efeitos de análise do direito creditório, a fiscalização fazendária deixou de reconhecer maior partes dos lançamentos realizados nas contas contábeis abaixo discriminadas, por diversos motivos, entre os quais destacamos: (i) itens/materiais que supostamente não se enquadram no conceito de insumo (“definição”); (ii) despesas dos produtos supostamente tributados à alíquota zero (“NCM 3105”, “25 corret solo”); (iii) lançamentos sem o número da nota fiscal e/ou com descrição contendo o texto “aguardando cancelamento” (“mat sem descrição”, “AG CANCELAM”); (iv) suposta ausência de identificação do fornecedor ou serviços (“locação sem comprovação”, “sem identificação do fornecedor”, “sem identificação do serviço”); (v) madeira (“madeira”); (vi) fretes:

(...) (e-fl. 780-781)

De forma geral, cabe razão a Recorrente. O STJ, por meio do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, em decisão de 22/02/2018, proferida na sistemática dos recursos repetitivos, firmou as seguintes teses em relação aos insumos para creditamento do PIS/COFINS:

(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e

(b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Assim, em vista do disposto pelo STJ no RE nº 1.221.170/PR quanto a ilegalidade das Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, bem como da jurisprudência deste CARF, trata-se de analisar se os insumos atendem ou não aos requisitos da essencialidade, relevância ou imprescindibilidade conforme ensinamento do superior tribunal.

Diante do exposto, para fins do julgamento recursal passaremos a análise das exclusões/glosas seguindo no geral a mesma estrutura utilizada pelo julgador de primeira instância, bem como pela Recorrente.

Do Direito

Glosa de créditos de insumos sujeitos à alíquota zero

A autoridade fiscal, ao discorrer sobre os procedimentos utilizados na apuração da base de cálculo, argumenta, à fl. 277 (item 10) que, por se tratar de empresa fabricante de adubos e fertilizantes, a compra dos produtos classificados no capítulo 31 da TIPI (adubos e fertilizantes e suas matérias-primas), e corretivos de solo do capítulo 25, não ensejam a apuração de crédito da contribuição para o PIS e a Cofins não cumulativos, visto que, de acordo com o art. 1º da Lei nº 10.925/2004, tais produtos tiveram as alíquotas reduzidas a zero, e as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, alteradas pela Lei nº 10.865/2004, prevêm que as aquisições não sujeitas ao pagamento das referidas contribuições não dão direito a crédito. (e-fl. 735)

Sob essa categoria foram glosados valores referentes a aquisições de produtos tributados a alíquota zero.

Dentro deste grupo de produtos, a Recorrente defende que a fiscalização errou ao glosar produtos de uso veterinário que dariam direito ao crédito. Nessa linha de raciocínio argumenta que os produtos classificados nos códigos da NCM/TIPI 2507.00.10 – Caulim (caulino) e NCM/TIPI 3105.20.00 – Adubos (fertilizantes) minerais ou químicos, que contenham os três elementos fertilizantes: nitrogênio (azoto), fósforo e potássio, seriam produtos de uso veterinário, com direito ao crédito.

Propositadamente destacamos a expressão “exceto os produtos de uso veterinário” para esclarecer que aí está o equívoco da fiscalização fazendária, ao passo que analisando os 12.706 lançamentos, no valor total de R\$ 76.258,98, em que houve a glosa dos créditos de PIS no período, temos que, de fato, são produtos classificados na TIPI na posição 2507.00.10 – Caulim (caulino) e 3105.20.00 – Adubos (fertilizantes) minerais ou químicos, que contenham os três elementos fertilizantes: nitrogênio (azoto), fósforo e potássio, itens esses, destinados à nutrição animal, ou seja, produto de uso veterinário.

O caulim ou caulino é um minério composto de silicatos hidratados de alumínio, com características especiais e uso na industrialização de plásticos, pesticidas, rações, produtos

alimentícios, farmacêuticos, fertilizantes e outras variedades. Quando da sua aplicação para industrialização de itens de nutrição animal (um dos processos da cadeia produtiva da Recorrente) há incidência de PIS/COFINS, sendo que não há que se falar em insumo com alíquota zero como supôs a fiscalização para a glosa dos milhares de lançamentos escriturados.

Gozam desse benefício fiscal de redução de alíquota os produtores agrícolas que utilizam o material na agroindústria, NÃO a Recorrente que utiliza o material em atividades de cunho industrial como de produção de fertilizantes e itens de nutrição animal. (e-fl. 784)

Sobre a assunto, o julgador de primeira instância entendeu que o caulim e outros minerais podem ser utilizados tanto para a industrialização de rações (nutrição animal), como para a fabricação de fertilizantes, ambas as atividades produzidas pela empresa.

Neste ponto, a turma entendeu que apenas os insumos classificados no capítulo 25 da TIPI são utilizados exclusivamente para uso veterinário.

Diante de todo dou provimento apenas para os bens classificados no capítulo 25 da TIPI.

Glosa de créditos Referentes à Aquisição de Embalagens do tipo Big Bag

O r. despacho decisório também deixou de reconhecer no pedido de ressarcimento em análise os créditos de COFINS, no 3º trimestre de 2010, referentes aos insumos consubstanciados em embalagens do tipo Bib Bag, por supostamente não se enquadrar no conceitos de insumos.. (e-fl. 796)

A fiscalização glosou os créditos referentes à aquisição de embalagens do tipo big bags utilizadas para o acondicionamento do produto objeto de industrialização. O julgador de primeira instância manteve a glosa.

Sobre este ponto cabe razão a Recorrente.

As embalagens do tipo big bag, utilizadas em etapas iniciais do seu processo produtivo para o transporte de fosfatados, nitrogenados e ureias, a granel, atendem aos requisitos para a tomada do crédito do PIS/COFINS tendo em vista: i) a importância deles para a preservação dos produtos, uma vez que são utilizados para movimentar cargas; ii) o fato de tais pallets e big bags serem muitas vezes descartados, não mais retornando para o estabelecimento da Recorrente.

Existe jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais nesse sentido.

DIREITO AO CRÉDITO DAS CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. INSUMOS. Afinando-se ao conceito exposto pela Nota SEI PGFN MF 63/18 e aplicando-se o “Teste de Subtração”, é de se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre os valores relativos a uniformes e equipamentos de proteção individual, caixas de papelão e sacos big bag, correias de transporte, gastos com explosivos, sondagens e custos com a manutenção de empilhadeiras, bombas hidráulicas, material rodante, esteiras, motores, cabos elétricos, mangueiras, iluminação/energização, ligação com as máquinas e equipamentos, suprimento da água em alta pressão, considerando

tais itens serem essenciais à atividade do sujeito passivo. CSRF Acórdão nº 9303-007.785 do Processo 11516.000925/2009-11 Data 11/12/2018.

As despesas listadas nos autos nessa categoria são essenciais as atividades de produção da Recorrente. Assim, entendo que atendem aos parâmetros de essencialidade, relevância ou imprescindibilidade.

Voto por reverter a glosa dos big bags.

Glosa de Créditos de Insumos Referentes a Aquisição Madeira

O r. despacho decisório deixou de reconhecer os créditos de insumos no montante de R\$ 10.614,38, atinentes a 102 lançamentos contábeis, em relação à compra do insumo madeira, notadamente itens classificados na TIPI com o código 4401.30.00 - Serragem, desperdícios e resíduos, de madeira, mesmo aglomerados em toras, briquetes, pellets ou em formas semelhantes e 4401.10.00 – Lenha em qualquer estado. (e-fl. 799)

A fiscalização glosou os créditos referentes à aquisição de madeira, lenha de eucalipto, utilizadas principalmente na etapa de secagem. Da leitura dos autos, depreende-se que a madeira é especialmente utilizada na alimentação das fornalhas para a geração de gases em etapa essencial ao processo de secagem.

Sobre este ponto cabe razão a Recorrente.

A utilização da madeira é essencialmente para uma etapa da produção e atendem, portanto, aos requisitos para a tomada do crédito do PIS/COFINS. Entendo que a madeira se equipara a outros tipos de combustível utilizados no processo produtivo.

INSUMOS. CRÉDITOS. CONCEITO O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo (custo de produção), e, consequentemente, à obtenção do produto final. Cita-se como exemplo de insumos, no caso analisado, o óleo BPF, o carvão energético, o ácido sulfúrico, o inibidor de corrosão e os serviços de transporte de rejeitos industriais. CARF Acórdão nº 3301-003.654 do Processo 10280.004605/2006-28 Data 24/05/2017.

As despesas listadas nos autos nessa categoria são essenciais as atividades de produção da Recorrente. Assim, entendo que atendem aos parâmetros de essencialidade, relevância ou imprescindibilidade.

Voto por reverter a glosa.

Glosa de Créditos Referentes a Lançamentos Sem Número de Nota Fiscal e/ou com Descrição Contendo o texto "Aguardando Cancelamento

O r. despacho decisório igualmente não reconheceu os créditos de insumos no montante de R\$ 85.269,85, atinentes a 281 lançamentos contábeis, em relação ao itens sem a descrição e/ou identificação do material e/ou serviço. (e-fl. 800)

A fiscalização glosou os créditos referentes à lançamentos sem número de nota fiscal e/ou com descrição contendo o texto "aguardando cancelamento".

Da leitura dos autos, verifica-se que este ponto trata da glosa de créditos em virtude de dúvidas quanto a escrituração contábil. A Recorrente alega que os erros de escrituração se devem a migração de sistema informatizado.

O julgador de primeira instância manteve a glosa apoiado em dois fundamentos: a) falta de identificação da etapa da cadeia produtiva; e b) falta de registros ou comprovantes de pagamentos.

Sobre este ponto entendo que não assiste razão a Recorrente.

Quanto ao primeiro fundamento, apesar da caracterização dos insumos independer da etapa da cadeia produtiva, faz-se necessária a análise para verificar se atendem aos parâmetros de essencialidade, relevância ou imprescindibilidade. Ocorre que da leitura dos autos constam apenas alguns poucos exemplos. A amostra é insuficiente para dar segurança na concessão do direito ao crédito.

A alegação está, portanto, desprovida de prova robusta que comprove a natureza dos créditos, sendo que o ônus da prova recai sobre a Recorrente que alega ter direito ao crédito.

PEDIDO RESSARCIMENTO. EXISTÊNCIA DO CRÉDITO ALEGADO. ÔNUS DA PROVA A CARGO DO CONTRIBUINTE. Tratando-se de crédito restituição, ressarcimento ou compensação, o ônus de provar o crédito alegado é do contribuinte, que o reclama, não sendo dever da Administração Tributária produzir tal prova. CARF Acórdão nº 3401-001.582 do Processo 13981.000207/2005-42 Data 01/09/2011.

Diante de todo o exposto nego provimento.

Já quanto ao segundo fundamento, para os casos de falta de registro ou comprovante de pagamento a glosa também deve ser mantida.

Diante do exposto, voto por negar provimento.

Glosa de Créditos de Insumos Variados e Diversos Diretamente Aplicados na Produção

O r. despacho decisório também deixou de reconhecer os créditos de diversos e variados insumos no montante de R\$ 527.836,88, atinentes a 1.673 lançamentos contábeis, cujo motivo foi classificado como “definição” ou “não é insumo”. (e-fl. 804)

A Recorrente sustenta que foi indevida a glosa de créditos de diversos insumos utilizados no processo produtivo. Afirma que neste rol estariam “combustíveis em geral, contratação de serviço de apoio para ensaque, carga, descarga e transporte de insumos, contratação de serviços de movimentação de equipamentos e insumos, dentre outros insumos.” (e-fl. 804)

O julgador de primeira instância nega provimento sob o fundamento de que as alegações são genéricas, faltando especificar a etapa em que os insumos são consumidos ou utilizados.

A Recorrente em sua peça recursal detalha alguns destes insumos, a saber:

- Combustíveis, Lubrificantes, Partes, Peças e Manutenção Empregados em Maquinários e Movimentação Interna de Insumos

Pelo fato de ignorar a etapa inicial da cadeia produtiva da Recorrente, também foram indevidamente glosados combustíveis e lubrificantes diversos utilizados em empilhadeiras, escavadeiras e caminhões da própria Recorrente ou terceiros contratados para o transporte dos minérios dentro do complexo fabril. (e-fl. 806)

- “Aditivos de Moagem”, “Explosivos P.J. País” e “Materiais Manut. Mecânica PJ”

A mesma atecnia fazendária é observada nas glosas dos créditos atinentes à aquisição pela Recorrente de serviços de pesquisa, escavação, carregamento e transporte terrestre de matéria-prima (minérios), inclusive transporte por cabotagem fluvial, serviços de sondagem e pesquisa topográfica e corte de lenha, todos os procedimentos são indispensáveis para a consecução do objeto social da Recorrente e representam maior parte das glosas efetuadas pela fiscalização, que não detém menor expertise técnica para avaliação das atividades desenvolvidas pela Recorrente. (e-fl. 809)

Sobre este ponto entendo que assiste razão a Recorrente.

De fato a descrição do processo produtivo e os argumentos acostados aos autos são suficientes para dar provimentos aos créditos decorrentes dos a) Combustíveis, Lubrificantes, Partes, Peças e Manutenção Empregados em Maquinários e Movimentação Interna de Insumos; e b) “Aditivos de Moagem”, “Explosivos P.J. País” e “Materiais Manut. Mecânica PJ”.

O crédito independe da etapa da cadeia produtiva, sendo que tais insumos são necessários, relevantes e imprescindíveis para a obtenção do produto final.

O CARF tem jurisprudência sob o assunto.

CRÉDITO SOBRE COMBUSTÍVEIS UTILIZADOS NA FASE AGRÍCOLA. Geram créditos os combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos que são empregados diretamente no processo industrial, como aqueles que alimentam as máquinas agrícolas e que transportam os insumos, peças de manutenção e as próprias máquinas, desde que essenciais à atividade. CARF Acórdão nº 3302-006.736 do Processo 10880.723245/2014-16 Data 27/03/2019

Diante de todo o exposto voto por dar provimento para reverter as glosas apenas desses dois grupos de insumos.

Glosa de Créditos Atinentes aos Serviços Utilizados como Insumos

O v. Acórdão recorrido compreende que os serviços seriam prestados especialmente na etapa inicial do processo produtivo, até a fase de beneficiamento, embora sejam procedimentos indispensáveis às atividades da empresa, não se referem a serviços aplicados diretamente na produção ou fabricação de bens destinados à venda, mas sim em etapas anteriores, iniciais na cadeia produtiva. (e-fl. 814)

A Recorrente questiona em sua peça a glosa de créditos de serviços prestados especialmente na etapa inicial do processo produtivo.

Sobre este ponto entendo que assiste razão a Recorrente.

De fato a descrição do processo produtivo e os argumentos acostados aos autos são suficientes para dar provimentos aos créditos. Como assinalado pela Recorrente inexistia previsão legal para segregar o processo produtivo.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008. COFINS.

CRÉDITOS. AGROINDÚSTRIA. INSUMOS UTILIZADOS NA PRODUÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA. POSSIBILIDADE.

Não existe previsão legal para que a autoridade administrativa seccione o processo produtivo da empresa agroindustrial, separando a produção da matéria-prima (toras de eucalipto) da fabricação de celulose, com o fim de rejeitar os créditos apropriados na primeira etapa da produção. Os art. 3º, inc. II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 permitem o creditamento relativo aos insumos aplicados na produção ou fabricação de bens destinados a venda. (...). Recurso Voluntário Provido em Parte. Direito Creditório Reconhecido em Parte.” (Acórdão 3301-002.270, Recurso Voluntário, Processo nº 10630.902487/2011-65, Relator designado Andrada Márcio Canuto Natal, 1ª Turma Ordinária, 3ª Câmara, 3ª Seção, Sessão 26/03/2014.

Sob essa categoria foram glosados valores referentes a serviços, conforme a seguir:

- carga, descarga, inclusive, de insumos importados, desembarcados no porto de Paranaguá/PR – o principal porto de entrada de fertilizantes do país;
- testes e análises técnicas da matéria-prima recebida;
- arrumação e ensacamento de mercadorias, em várias etapas do processo produtivo (desembarque, movimentação interna e ensacamento);
- armazenagem e transporte (frete) após desembarque no porto;
- serviços de transbordo, isto é, serviços de carga e descarga de uma forma de transporte para outra (transporte multimodal), normalmente entre hidrovia/ferrovia/terrestre;
- serviços de operação e manutenção de máquinas (tratores, empilhadeiras, munks, etc.), utilizados notadamente na etapa produtiva extrativa e de beneficiamento da rocha fosfática.
- serviços de pesquisa, topografia, sondagem, perfuração e amostragem de minas, compreendendo diversos serviços técnico

atrelados à exploração da rocha fosfática.

- serviços de dragagem e “limpa fossa” dos canais de vazão dos resíduos nas etapas produtivas de extração e beneficiamento de rocha fosfática.

- serviços de corte de lenha. (e-fl. 819)

O CARF tem se posicionado no sentido de admitir tal creditamento.

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. SERVIÇOS VINCULADOS A AQUISIÇÕES DE BENS COM ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

É possível o creditamento em relação a serviços sujeitos à tributação (transporte, carga e descarga) efetuados em/com bens não sujeitos à tributação pela contribuição. CARF, Ac. n.º 3403-001.940, 4ª Câmara da 3ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento, Rel. Ronaldo Trevisan, j. 19/03/2013)

Diante de todo o exposto voto por dar provimento para reverter as glosas dos serviços acima relacionados.

Glosa de Créditos de Serviços Decorrentes da Locação de Maquinários Diretamente Aplicados na Produção

O r. despacho decisório também deixou de reconhecer no pedido de ressarcimento, as despesas com a locação de maquinários, diretamente aplicados na produção, sob a justificativa de que não houve comprovação de que as notas fiscais nos arquivos apresentados no curso do procedimento fiscalizatório tratavam-se efetivamente de locação ou arrendamento mercantil. (e-fl. 821)

A Recorrente questiona em sua peça a glosa de créditos decorrentes da locação de maquinários diretamente aplicados na produção. O julgador de primeira instância nega provimento sob o fundamento de não haver previsão legal para os gastos com movimentação interna de insumos, carga e transporte.

Da leitura dos autos, verifica-se que trata-se de despesa com locação principalmente de Pás Carregadeiras CAT 938G e 924G; escavadeiras hidráulicas CAT 320DL; Munks com e sem operador, rompedores hidráulicos em retroescavadeiras, além de equipamentos diversos utilizados nos processos iniciais de lavra da rocha fosfática.

Sobre este ponto entendo que assiste razão a Recorrente.

De fato a descrição do processo produtivo e os argumentos acostados aos autos são suficientes para dar provimentos aos créditos decorrentes do transporte de insumos na produção. O crédito independe da etapa da cadeia produtiva, sendo que o transporte de insumos é necessário, relevante e imprescindível para a obtenção do produto final.

O CARF tem jurisprudência sob as despesas com aluguel de máquinas, equipamentos e veículos, dando direito ao crédito.

DESPESAS COM ALUGUEL DE MÁQUINAS, 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 da Cofins apenas às despesas de aluguéis 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. CARF Acórdão nº 3201-003.573 do Processo 13646.000189/2004-29 Data 20/03/2018

Diante de todo o exposto voto por dar provimento.

Glosa de Créditos de Fretes Atrrelados ao Transporte de Insumos

O r. despacho decisório deixou de reconhecer os créditos de fretes em compras e vendas, alegando a impossibilidade de identificação do tipo de transporte e do produto transportado, sendo que, no entendimento da fiscalização fazendária, sem essas informações não é possível confirmar a legitimidade do crédito correspondente pleiteado no pedido de ressarcimento. (e-fl. 823)

A Recorrente questiona em sua peça a glosa de créditos de fretes atrrelados ao transporte de insumos. O julgador de primeira instância nega provimento sob o fundamento que de tais serviços são prestados em etapas iniciais do processo produtivo, sem que sejam aplicados diretamente na produção.

Da leitura dos autos, verifica-se que são diversos os serviços de carregamento e transporte de matéria prima essenciais a atividade da empresa.

Sobre este ponto entendo que assiste razão a Recorrente.

De fato a descrição do processo produtivo e os argumentos acostados aos autos são suficientes para dar provimentos aos créditos decorrentes do transporte de insumos na produção. O crédito independe da etapa da cadeia produtiva, sendo que o transporte de insumos é necessário, relevante e imprescindível para a obtenção do produto final.

Sob essa categoria foram glosados valores referentes a serviços de logística.

O CARF tem jurisprudência sob as diversas modalidades de frete, sendo que os fretes de insumos dão direito ao crédito.

DESPESAS. FRETES. TRANSFERÊNCIA/TRANSPORTE. PRODUTOS INACABADOS E INSUMOS. ESTABELECIMENTOS PRÓPRIOS, CRÉDITOS. POSSIBILIDADE. As despesas com fretes para a transferência/transporte de produtos em elaboração (inacabados) e de insumos entre estabelecimentos do contribuinte integram o custo de produção dos produtos fabricados/vendidos e, conseqüentemente, geram créditos da contribuição, passíveis de desconto do valor apurado sobre o faturamento mensal. DESPESAS. FRETES. TRANSFERÊNCIA/TRANSPORTE. PRODUTOS ACABADOS. ESTABELECIMENTOS PRÓPRIOS. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE. As despesas com fretes para o transporte de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte, para venda/revenda, constituem despesas na operação de venda e geram créditos da contribuição, passíveis de desconto do valor apurado sobre o faturamento mensal. DESPESAS. FRETES. TRANSFERÊNCIA/TRANSPORTE. MERCADORIAS PARA REVENDA. DEPÓSITO FECHADO E ARMAZÉM GERAL. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE. O

aproveitamento de créditos sobre as despesas com fretes incorridas com a transferência/transporte de mercadorias adquiridas para revenda para depósito fechado e/ ou armazém geral está condicionada à comprovação de que as respectivas mercadorias estão sujeitas ao pagamento da contribuição, tendo em vista que tais despesas integram o custo de suas vendas. DESPESAS. FRETES. TRANSFERÊNCIA/TRANSPORTE. MERCADORIAS PARA REVENDA. PESSOAS FÍSICA, DESONERADAS, SUSPENSÃO. As despesas com fretes para a transferência/transporte de mercadorias adquiridas de pessoas físicas para revenda, de mercadorias desoneradas da contribuição, ou seja, isentas, alíquota zero, não alcançadas pela contribuição e com suspensão, integram o custo de suas vendas e não dão direito a créditos passíveis de desconto do valor da contribuição devida sobre o faturamento mensal. CRÉDITOS. CONTRIBUIÇÃO. RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO. CERTEZA/LIQUIDEZ. PROVAS. A certeza e liquidez de crédito financeiro decorrente de ressarcimento de créditos de contribuição tributária devem ser provadas pelo requerente, mediante a apresentação de documentos fiscais e contábeis que deram origem ao valor pleiteado/compensado. CARF Acórdão nº 9303-007.283 do Processo 13971.908779/2011-39 Data 15/08/2018.

Diante de todo o exposto voto por dar provimento para reverter as glosas dos fretes de insumos.

Demais Pedidos da Recorrente

A Recorrente pede a conversão do julgamento em diligência.

O pedido, nos termos do art. 16, inciso IV do Decreto nº 70.235/1972, deve ser indeferido, por não cumprirem os requisitos legais previstos, e por serem prescindíveis no presente caso. A jurisprudência do CARF reforça o indeferimento.

DILIGÊNCIA. FALTA DE PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO. Deve ser indeferida a diligência que, além de não preencher os requisitos previstos no art. 16, inciso IV, e § 1º, do Decreto 70.235/1972, com redação dada pelo art. 10 da Lei 8.748/1993, também é desnecessária, tendo em vista que para comprovar os fatos alegados na impugnação, bastaria a juntada, aos autos, da documentação comprobatória, nos termos do art. 15 do Decreto nº 70.235/1972. CARF Acórdão nº 1001-001.292 do Processo 10980.909327/2008-71, Data 06/06/2019.

DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO. Descabe a realização de diligência relativamente à matéria cuja prova deveria ser apresentada já em manifestação de inconformidade. Procedimento de diligência não se afigura como remédio processual destinado a suprir injustificada omissão probatória daquele sobre o qual recai o ônus da prova. CARF Acórdão nº 3003-000.465 do Processo 10925.909355/2011-59 Data 15/08/2019.

Diante de todo o exposto nego provimento.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por **DAR PROVIMENTO PARCIAL** ao Recurso Voluntário, para os pontos da tabela abaixo.

Assuntos analisados	Voto
Glosa de créditos de insumos sujeitos à alíquota zero	Dar provimento para os bens classificados no capítulo 25 da NCM/TIPI
Glosa de créditos Referentes à Aquisição de Embalagens do tipo Big Bag	Dar provimento
Glosa de Créditos de Insumos Referentes a Aquisição Madeira	Dar provimento
Glosa de Créditos de Insumos Variados e Diversos Diretamente Aplicados na Produção	Dar provimento apenas para os dois grupos de insumos referidos no tópico da decisão
Glosa de Créditos Atinentes aos Serviços Utilizados como Insumos	Dar provimento para os serviços referidos no tópico da decisão.
Glosa de Créditos de Serviços Decorrentes da Locação de Maquinários Diretamente Aplicados na Produção	Dar provimento
Glosa de Créditos de Fretes Arelados ao Transporte de Insumos	Dar provimento

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

LEONARDO CORREIA LIMA MACEDO

