



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 12585.000154/2010-37  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3201-006.110 – 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: 2009

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE.

Indefere-se o pedido de diligência/perícia quando se trata de matéria passível de prova documental a ser apresentada no momento da manifestação de inconformidade e quando todos os elementos dos autos são suficientes a formação da convicção do julgador.

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

Ano-calendário: 2009

PIS/COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (STJ, do Recurso Especial nº 1.221.170/PR).

PIS/COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMO. CONCEITO. PALETES. ESTRADOS. EMBALAGEM. CRITÉRIOS. DIREITO AO CRÉDITO.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do imposto sobre produtos industrializados (IPI) e mais restrito do que aquele da legislação do imposto sobre a renda (IRPJ), abrangendo os bens e serviços que integram o custo de produção. A respeito de paletes, estrados e semelhantes encontrando-se preenchidos os requisitos para a tomada do crédito das contribuições sociais especificamente sobre esses insumos, quais sejam: i) a importância para a preservação dos produtos, uma vez que são utilizados para embalar seus produtos destinados à venda, de modo a garantir que cheguem em perfeitas condições ao destino final; ii) seu integral consumo no processo produtivo,

protegendo o produto, sendo descartados pelo adquirente e não mais retornando para o estabelecimento da contribuinte; deve ser reconhecido o 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.

**PIS/COFINS. FRETE. LOGÍSTICA. MOVIMENTAÇÃO CARGA.**

Os serviços de movimentação interna de matéria-prima durante o processo produtivo geram direito ao crédito.

**INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA PESSOA JURÍDICA. DIREITO A CRÉDITO.**

Na sistemática de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, há possibilidade de creditamento na modalidade aquisição de insumos e na modalidade frete na operação de venda, em relação aos dispêndios com serviços de transporte suportados pela pessoa jurídica no deslocamento de produtos acabados ou em elaboração entre os seus diferentes estabelecimentos.

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. VEDAÇÕES DE CREDITAMENTO.**

É vedada a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep em relação a bens e serviços adquiridos em operações não sujeitas à incidência ou sujeitas à incidência com alíquota zero ou com suspensão dessa contribuição, independentemente da destinação dada aos bens ou serviços adquiridos.

É vedada a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep em relação a bens e serviços adquiridos em operações beneficiadas com isenção e posteriormente:

a) revendidos; ou

b) utilizados como insumo na elaboração de produtos ou na prestação de serviços que sejam vendidos ou prestados em operações não sujeitas ao pagamento dessa contribuição.

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) Aditivos e Cargas para Fertilizantes; b) Bens classificados no capítulo 25 da TIPI; c) Amido de milho (TIPI 11.03); d) Embalagens big bags; e) Barras de metal - moinhos de barra; f) Combustíveis e lubrificantes empregados na movimentação interna de insumos (óleo diesel, gás GLP, gás natural); g) "Aditivos de Moagem"; "Explosivos P.J. País"; "Combustíveis e Lubrificantes" (Contas 4223006, 4223002 e 4223001); h) "Materiais manut. mecânica PJ" e "combustíveis" (contas 4351011 e 4371001) - apenas os utilizados nas empilhadeira; i) "Materiais manut. Produção PJ país" (conta 4351013); j) Serviços de topografia, sondagem e

engenharia; k) Serviços de "carregamento e expedição" e "cabotagem"; l) Serviços de dragagem e "limpa fossa"; m) Serviços de "fabricação de brita"; n) Corte e carregamento PJ (conta 4221004); o) Carga e Descarga (conta 4352006); p) Demais Serviços PJ (CONTA 4351007) - apenas para o serviço de corte de lenha; q) Serviços Manutenção Elétrica PJ País (4351001); r) Serviços Manutenção Mecânica PJ País (4351003); s) Serviços Manutenção Civil PJ País (4351004); t) Demais Serviços (4352009); u) Aluguéis de equipamentos" (Conta 4385002); e, finalmente, v) Fretes.

(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 Lafeté 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. **672/765**, contra decisão de primeira instância administrativa, Acórdão n.º **16-75.605 - 6ª Turma da DRJ/SPO**, e-fls. **602/660**, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade.

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

*1. A interessada acima qualificada apresentou Pedido Eletrônico de Ressarcimento de COFINS não-cumulativa - mercado interno, referente ao 3º trim/2009, no PER/DCOMP n.º 03258.38404.031209.1.1.11-8840 (fls. 04/07 - observe-se que os números de folha mencionados no presente processo referem-se sempre à numeração digital), no montante de R\$ 19.179.943,29.*

*2. Vinculadas ao pedido de ressarcimento, transmitiu as seguintes Declarações de Compensação - DCOMP:*

- 11937.09338.261011.1.7.11-2888 (fls. 200/203),*
- 16380.92742.120811.1.7.11-7133 (fls. 204/209),*
- 00875.46054.300611.1.3.11-3496 (fls. 210/213),*
- 00051.96425.261011.1.7.11-3218 (fls. 214/217),*
- 39518.18579.261011.1.7.11-2852 (fls. 218/221),*
- 33571.55780.241011.1.7.11-2961 (fls. 222/225),*
- 06468.90834.210911.1.7.11-0978 (fls. 226/229),*
- 11628.56077.210911.1.7.11-6320 (fls. 230/237),*
- 38888.31255.110811.1.3.11-3307 (fls. 238/241),*

- 36789.91279.180711.1.3.11-3772 (fls. 242/247),
- 34775.43679.180711.1.3.11-3259 (fls. 248/251),
- 03122.69418.130711.1.3.11-5488 (fls. 252/255),
- 21038.65068.261011.1.7.11-5439 (fls. 256/261),
- 11277.15708.300611.1.3.11-7756 (fls. 262/265),
- 13882.58835.160611.1.3.11-7050 (fls. 266/269).

3. 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.

4. Após a análise dos documentos e informações apresentados pela interessada, a DERAT-SPO/DIORT/EQAUD proferiu o Despacho Decisório de fls. 167/181, no qual deferiu parcialmente o Pedido de Ressarcimento, no montante de R\$ 3.665.418,85 (três milhões, seiscentos e sessenta e cinco mil, quatrocentos e dezoito reais e oitenta e cinco centavos), e homologou as Declarações de Compensação até o limite do crédito deferido.

5. Na referida decisão constam os PER/DCOMP referentes ao crédito analisado, e as informações: de que a empresa atua na produção de fertilizantes, calcário para correção do solo, componentes para nutrição animal e produtos químicos; da legislação aplicada; dos documentos examinados; sobre apuração das receitas de mercado interno e externo, apuração da proporcionalidade, e da base de cálculo; de que não foram considerados os valores informados nos arquivos sem o número da nota fiscal e/ou com descrição contendo o texto “aguardando cancelamento”; sobre conceitos de bens e serviços utilizados como insumo; sobre aquisições de produtos classificados nos capítulos 25 e 31 da TIPI e suas matérias-primas.

6. Ainda, da referida decisão, extrai-se as seguintes informações sobre a análise de créditos:

**Bens utilizados como insumos:**

**Compras:** Da relação apresentada excluiu-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), gás GLP utilizados em empilhadeira e gás natural por não se enquadrarem no conceito de insumo;

**Aditivos de moagem; Explosivos P.J. Pais; 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;

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

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

**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;

**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”.

**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);

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

**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, rádio Motorola, conduites, lanterna, pilha, fio telefônico, capa, soquete de lâmpada, tomada, fusível, etc. Não foram considerados os créditos;

**Mats Manut Instrum. P. J. Pais:** Foram aceitas as notas fiscais relacionadas e devidamente identificadas;

**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.

**Mats Manut Civil P.J :** Glosado integralmente - Esta conta não se 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.

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

**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:**

**Serv Prestados Prod. PJ :** Foram glosados os seguintes serviços por não se tratarem de serviços 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;

**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;

**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;*

**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”;*

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

**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”;*

**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;*

**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-se de serviços não ligados diretamente a área de produção não se enquadrando no conceito de bens e serviços utilizados como insumo;*

**Serv Manut Elétrica P.J País** : *Foram aceitas as notas fiscais relacionadas pela empresa exceto despesas com manutenção de ar condicionado, andaimes por não se tratarem de 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.*

**Serv Manut Instrum. P.J País** : *Foram aceitas as notas fiscais relacionadas pela empresa;*

**Serv Manut Mecânica P.J País** : *Foram glosados despesas com compras de auto peças, serviços de monitoramento, andaimes, vidraçaria e gases industriais por tratar-se de serviços não ligados diretamente a área de produção não se enquadrando no conceito de bens e serviços utilizados como insumo;*

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

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

**Demais serviços PJ País** : *Despesas diversas como assinatura mensal, serviço 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;*

***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 estacionamentos;

***Despesas de alugueis de máquinas:***

***Aluguel Equipamentos Informática e Equipamentos Alugados PJ Pais:*** 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.

***Alugueis 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 alugueis de máquinas e se for o caso, separar os valores correspondentes a locação e contratação de serviços de mão-deobra (identificando o tipo de serviço). Somente na última intimação a empresa apresentou dois contratos de empresas que prestaram serviços referente a este período analisado. Analisando o contrato da empresa CRCC CONSTRUÇOES E COMERCIO LTDA, CNPJ 67.218.461/0002-97, verificamos tratar-se de serviços de movimentação e valores cobrados por tonelada. Com relação a empresa SUERO TERRAPLENAGEM E LOCACAO, CNPJ 04.548.536/0001-05, verificamos que o objeto do contrato trata-se de carregamento e transporte de borra de enxofre. Desta forma não houve a comprovação de que as notas fiscais relacionadas no arquivo apresentado tratam-se 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 glosado os serviços de logística por falta de previsão legal e as notas fiscais sem número.

***Frete:*** 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. O quadro à fl. 177 contém a relação de operações sem direito a crédito.*

**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. O quadro à fl. 178 contém a relação de operações sem direito a crédito.*

**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 aceito 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 considerados com direito a crédito os bens diretamente utilizados na produção de bens destinados a venda. Foram glosadas despesas relacionadas a moveis e utensílios, equipamentos de informática, software e serviços de segurança por se tratarem de bens utilizados em áreas administrativas ou comerciais. Segue em anexo planilha “depreciação 2009” com a relação das despesas creditadas/glosadas (aba “cofins\_aquis\_31\_12\_2009”) e consolidado por data de aquisição (aba “consolidado”).*

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

**Valor Devido a compensar-ressarcir:** *Após a apuração das receitas, o cálculo das contribuições devidas no período e apuração dos créditos segue quadro final com valor devido a compensar/ressarcir:*

**AUDITORIA FISCAL Crédito Disponível Ressarcimento ou  
Compensação JULHO DE 2009 2.098.151,84 AGOSTO DE 2009**

506.988,71 SETEMBRO DE 2009 1.060.278,30 **Total Trimestre**  
3.665.418,85

7. Cientificada da decisão em 26/02/2015 (fl. 271), a contribuinte apresentou a Manifestação de Inconformidade de fls. 274/347 em 27/03/2015 (fl. 273)

alegando, em síntese, que:

7.1 a Fiscalização houve por glosar a esmagadora maioria dos créditos declarados pela Recorrente (de um total de R\$ 19.014.814,85, a Fiscalização reconheceu apenas R\$ 3.665.418,85), basicamente, por entender que parte dos bens e serviços adquiridos pela Recorrente não poderia ser enquadrada como insumo.

7.2 Uma correta análise do emprego de tais bens e serviços no processo produtivo dos bens comercializados pela Recorrente (fertilizantes, calcário para correção do solo, ácido sulfúrico e componentes para nutrição animal) demonstrará que tais dispêndios referem-se a insumos, conferindo créditos de PIS/COFINS.

7.3 O despacho decisório adotou como premissa básica que o conceito de insumos para fins da legislação do PIS e da COFINS coincidiria com aquele aplicável para fins do IPI, e abarcaria apenas as matérias primas, produtos intermediários, material de embalagem e bens que sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

7.4 Entretanto, a CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS, de há muito, já houve por afastar o conceito de insumos vigente para o IPI para fins de interpretação do PIS e da COFINS... entendeu que a Legislação do PIS e da COFINS estabeleceu um conceito mais amplo, o qual inclui todos "os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa para incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada". Cita ementa do referido julgado.

7.5 O CARF tem tendido a interpretar o conceito de insumos de acordo com o contexto do processo produtivo específico de cada contribuinte, posição que tem sido notória em casos que envolvem setores híbridos, em que a fase de obtenção do insumo integra o processo industrial, como exemplo no presente caso, a atividade de detonação e extração de minérios para fins de beneficiamento (para fins de produção de fertilizantes). Cita julgado como exemplo.

7.6 O processo produtivo da Recorrente possui, em resumo, as seguintes etapas: 1. Extração de minérios do solo (o que se dá por meio de detonação, i.e., explosão das rochas fosfáticas que contém o minério); 2. Beneficiamento (mineração e processamento das rochas fosfáticas); 3. Processo químico até a obtenção do produto final; 4. Embalagem.

7.7 boa parte das glosas se deve ao fato de a Fiscalização não reconhecer a fase extrativa como parte integrante de um mesmo e único processo produtivo, cujo resultado final são os fertilizantes produzidos pela Recorrente.

7.8 ao longo da presente Manifestação de Inconformidade, descreverá, detalhadamente, o seu processo produtivo, fazendo constantes menções ao Anexo XII da Resolução nº 382 de 26/12/2006, do Conselho Nacional do Meio Ambiente (CONAMA), a qual institui a terminologia oficial empregada para o processo produtivo de fertilizantes (doc. 04).

7.9 Também se fará constante remissão às disposições da Instrução Normativa do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (IN/MAPA) nº 05/2007, a qual regulamenta os fertilizantes, estabelecendo - entre outras disposições - distinção entre as matérias-primas propriamente ditas e meros aditivos e materiais de carga (doc. 05).

7.10 Por outro lado, se fará remissão a trabalho acadêmico publicado sobre o processo produtivo da Recorrente pelo CENTRO DE TECNOLOGIA MINERAL DO MINISTÉRIO DA CIÊNCIA E TECNOLOGIA (doc. 06).

7.11 acosta, à presente defesa, fotografias, ilustrações e fluxogramas do processo produtivo desencadeado, desde a extração dos minerais até a fabricação do produto (doc. 07).

7.12 Descreve os bens e serviços desconsiderados pela Fiscalização, seguidos das razões que, segundo afirma, deverão levar a concluir pela improcedência das glosas. Tais descrições encontram-se, em síntese, descritas a seguir:

**BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS:**

A) COMPRAS:

Inicialmente, diga-se que, embora não tenha afirmado textualmente pela Fiscalização, deduz-se, a partir da planilha "Relatório de Compras" anexada ao despacho decisório, que a Fiscalização procedeu à glosa de Notas Fiscais indicadas na planilha como "aguardando cancelamento".

Entretanto, esta observação que consta da planilha que foi fornecida como base para os trabalhos fiscais é apenas uma mera informação para reclassificação contábil ou correção de dados do lançamento contábil e não desqualifica a natureza das aquisições com direito a créditos de COFINS.

Neste ato, a Recorrente acosta à presente Manifestação de Inconformidade os registros (SAP) da entrada das referidas Notas Fiscais, bem como dos pagamentos bancários a elas referentes (doc. 13).

A.1) BENS CLASSIFICADOS NO CAPÍTULO 31 DA TIPI. DA TRIBUTAÇÃO NORMAL, PELO PIS/COFINS, DAS AQUISIÇÕES DESTINADAS AO USO VETERINÁRIO a Fiscalização glosou algumas aquisições de bens classificados no Capítulo 31 da TIPI, sob a premissa de que tais aquisições estariam sujeitas à alíquota zero do PIS e da COFINS, nos termos do art. 1º, I, da Lei 10.925/2004.

Entretanto, é de se observar que o referido dispositivo legal ressalva, expressamente, os produtos de uso veterinário...

*parte das aquisições glosadas pela Fiscalização é destinada ao uso veterinário - conforme, inclusive, indicado na própria planilha adotada como base pela Fiscalização.*

*É o caso do **Enxofre** (S - TIPI 2503.00.10) utilizado na produção de ácido sulfúrico empregado para fabricação do Fosfato Bicálcio (Capítulo 28 da TIPI), que é insumo da produção tanto de componentes de nutrição animal como, também, do fertilizante superfosfato simples (NCM 3103.10.10). A esse respeito, veja-se o anexo arquivo "Rotas de Produção", o qual demonstra que parte das matérias-primas destinadas à fabricação de componentes de nutrição animal também pode ser empregada na fabricação de fertilizantes (doc. 08).*

*Observe-se que a Fiscalização procedeu à glosa das aquisições da filial da Recorrente em Imbituba/SC (CNPJ 61.082.822/0007-49) - filial esta que se dedicava à fabricação de componentes de nutrição animal (CNAE 10.66-0-00, "Fabricação de Alimentos para Animais" - doc. 09) - sendo certo que, de todas as NFs glosadas pela Fiscalização, emitidas pelo fornecedor "SPO INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.", consta a observação: "NUTRIÇÃO ANIMAL -IMBITUBA".*

*As aquisições de tais matérias-primas, contudo, quando não destinadas à fabricação de fertilizantes classificados no Capítulo 31 da TIPI, são tributadas pelo PIS e pela COFINS, gerando, portanto, direito aos respectivos créditos.*

*□□A.2) BENS CLASSIFICADOS NO CAPITULO 25 DA TIPI. DA TRIBUTAÇÃO NORMAL, PELO PIS/COFINS, DAS AQUISIÇÕES NÃO UTILIZADAS COMO "CORRETIVO DE SOLO" a Fiscalização glosou, sem distinção, todas as aquisições de bens classificados no Capítulo 25 da TIPI, sob a justificativa de que tais bens estariam sujeitos à alíquota zero do PIS e da COFINS, nos termos do art. 1º, IV, da Lei 10.925/2004.*

*apenas os corretivos de solo classificados no Capítulo 25 é que estão sujeitos à alíquota zero - e não todo e qualquer bem classificado nesta posição.*

*O Capítulo 25 da TIPI abarca "Sal, Enxofre, Terras e Pedras, Gesso, Cal e Cimento"...*

*tais itens possuem diversas aplicações, não necessariamente sendo utilizados como corretivos de solo.*

*No caso da Recorrente, o uso como "corretivo de solo" deveria ser descartado pela Fiscalização, uma vez que a Recorrente não desenvolve nenhuma atividade agrícola, mas sim, atividade industrial, de fabricação de fertilizantes.*

*No caso das glosas procedidas pela Fiscalização, conforme planilha anexa ao despacho decisório, os bens classificados no Capítulo 25 da TIPI adquiridos pela Recorrente possuem as seguintes aplicações:*

*- Enxofre Bruto (fornecedor: "FERTUS INDÚSTRIA E COMÉRCIO"): utilizado na fabricação de componentes de nutrição animal (uso veterinário). Sobre o uso de Enxofre para*

*produção de componentes de ração animal, a Recorrente remete, novamente, ao arquivo "Rotas de Produção" anteriormente mencionado, o qual descreve as matérias-primas empregadas na produção de componentes de ração animal (doc. 08). É de se ressaltar, inclusive, que todas as aquisições estão identificadas como "ENXOFRE BRUTO (NUTRIÇÃO) GRL (MP)" e foram realizadas pela filial da Recorrente em Cajati/SP - filial que se dedica à fabricação de componentes de nutrição animal.*

*- Rocha Fosfática (fornecedores: ULTRAFERTIL e YARA BRASIL FERTILIZANTES S/A): as rochas fosfáticas são a fonte primária da principal matéria-prima para a produção dos bens comercializados pela Recorrente, qual seja, o Fósforo (P),*

*empregado na fabricação de fertilizantes fosfatados.*

*O Fósforo (P) é extraído pelo processo de mineração e beneficiamento das rochas fosfáticas, nas quais está presente na forma de apatita (cristais finos, que contém o elemento Fósforo).*

*Logo, tais aquisições não são sujeitas à alíquota zero da COFINS e, portanto, geram direito a créditos das aludidas contribuições.*

*- CAULIM (Fornecedor: BRASCLAY EMPRESA DE MINERAÇÃO):*

*O Caulim é uma substância empregada no processo produtivo de Ácido Fosfórico, sendo uma substância rica em Silício e Alumínio, e que é adicionada, intencionalmente, com intuito de aumentar a velocidade de filtração da polpa fosfática, resultante do beneficiamento das rochas fosfáticas em moinhos (i.e., em meio líquido).*

*não se trata de minério empregado como corretivo de solo, tampouco estando sujeito à alíquota zero do PIS e da COFINS, razão pela qual tais dispêndios devem gerar créditos das aludidas contribuições.*

A.3) AMIDO DE MILHO (TIPI 11.03)

*Tal substância é empregada como material auxiliar no processo produtivo da Recorrente, consistindo em reagente empregado como agente depressor da água empregada no processo de concentração do fosfato natural, por meio da etapa de flotação...*

*Trata-se, assim, de dispêndio essencial ao processo produtivo da Recorrente.*

*o então SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES já se pronunciou sobre a possibilidade de tomada de créditos de PIS e de COFINS sobre material empregado no tratamento aplicado sobre águas utilizadas na operação produtiva. Cita decisão.*

A.4) EMBALAGENS BIG BAGS consistem, efetivamente, em custos da produção dos bens da Recorrente, já que acompanham o produto colocado à venda, não retornando mais ao estabelecimento da Recorrente.

*consistem em embalagens de apresentação, e não meras embalagens de transporte, aderindo ao produto que segue ao consumidor final.*

*Sendo assim, as embalagens em questão se caracterizam como bens empregados como insumos no processo produtivo dos bens produzidos pela Recorrente e, portanto, fazem jus aos créditos de COFINS. Cita precedente CARF.*

*Diga-se que, caso se tratasse de embalagens que retornam ao estabelecimento da Recorrente, o procedimento fiscal exigiria a emissão de duas Notas Fiscais distintas; a primeira delas, para acompanhar o produto, e a segunda, para acompanhar a remessa e retorno da embalagem.*

*No presente caso, todavia, há emissão de uma única Nota Fiscal, permitindo concluir que não há retorno das embalagens ao estabelecimento da Recorrente.*

□□A.5) *BARRAS DE METAL a principal matéria-prima dos fertilizantes produzidos pela Recorrente são as rochas fosfáticas, que são a fonte do elemento fósforo (P).*

*Para obtenção do fósforo (P), as rochas fosfáticas devem passar por um processo de britagem e beneficiamento, o qual envolve a etapa da moagem, na qual, por meio de uso de moinhos, as rochas tornam-se partículas mais finas do que a areia.*

*Os moinhos em que realizada a moagem são chamados moinhos de barra -moinhos que se utilizam de barras de metal como meio moedor das rochas fosfáticas.*

*tais barras, por estarem em constante atrito com as rochas, se integram ao produto final por meio da perda de suas propriedades físicas, em decorrência de desgaste e desbaste em razão de sua ação sobre o produto, demandando constante reposição.*

*os respectivos dispêndios conferem direito a créditos de COFINS, mesmo levando-se em conta o conceito mais restrito de "insumos" adotado pela Fiscalização.*

□□A.6) *COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES EMPREGADOS NA MOVIMENTAÇÃO INTERNA DE INSUMOS (ÓLEO DIESEL, GÁS GLP, GÁS NATURAL)*

*Tais gastos se referem aos combustíveis e lubrificantes que são empregados em veículos e empilhadeiras que são utilizados na movimentação interna de insumos e seu deslocamento pelas várias etapas diferentes do processo produtivo desencadeado nas unidades industriais da Recorrente.*

*há de se ter em mente o contexto do processo produtivo da Recorrente, que abrange tanto a fase extrativa como a fase de beneficiamento. O complexo industrial da Recorrente, portanto, é composto tanto pela mina de fosfato como pela unidade fabril.*

*O processo produtivo, portanto, é desencadeado em uma área de cerca de 300 (trezentos) hectares, sendo que, para movimentação de insumos de uma etapa a outra do processo produtivo é indispensável o uso de veículos. Mais do que isso: a Recorrente*

*deve fornecer, internamente, os lubrificantes e combustíveis, pois seria totalmente inviável o deslocamento dos veículos para fora do parque industrial para abastecimento/lubrificação.*

*Cita decisão do CARF para corroborar com seu entendimento de que os veículos, máquinas e empilhadeiras utilizadas na movimentação de matérias-primas, e até mesmo de produtos acabados, dentro da empresa devem gerar créditos de COFINS.*

*Acerca de atividades extrativas, diga-se que a COORDENAÇÃO GERAL DE TRIBUTAÇÃO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL (COSIT) já se pronunciou favoravelmente à tomada de créditos referentes aos custos com lubrificantes e combustíveis utilizados em veículos e maquinários utilizados na extração e beneficiamento de minério. Cita as Soluções de Consulta n.º 39/2009 e n.º 14/2011.*

*□□B. "Aditivos de Moagem"; "Explosivos P.J. País"; "Combustíveis e Lubrificantes" (Contas 4223006,4223002 e 4223001)*

*Inicialmente, quanto à alegação da Fiscalização sobre a existência de Notas Fiscais com indicação de "aguardando cancelamento", esclareça-se que tal observação consta da planilha fornecida pela própria Recorrente. Porém, a referência é uma mera indicação de controle interno para fins de reclassificação contábil, mas não tem o condão de alterar a natureza das operações, que, por sua definição, conferem direito a créditos de COFINS, ao contrário do que sustentou a Fiscalização.*

*a Fiscalização procura segregar a fase industrial do processo produtivo de sua fase de obtenção do insumo (extrativa), entendimento que - como já dito - além de estar descolado da realidade econômica e operacional (pois trata-se, efetivamente, de um todo, de um complexo industrial), não está de acordo com o entendimento mais atualizado do E.CARF a respeito do tema.*

***aditivos de moagem**, como se pode deduzir, são empregados na etapa de moagem já descrita anteriormente (vide item "A.5 BARRAS DE METAL", acima)... são reagentes que promovem a redução de viscosidade da polpa ou redução da tensão limite de escoamento (yield stress), permitindo maiores porcentagens de sólido no moinho, tornando o processo de moagem mais eficiente... consistem em insumos do processo produtivo, devendo conferir direito a créditos de COFINS, seja em razão de sofrerem perda de suas propriedades físicas em contato com o produto (polpa fosfática) ou seja em razão de se tratar de dispêndios essenciais à produção.*

***explosivos** são empregados na extração dos minérios que contém o principal ingrediente para a produção dos bens comercializados pela Recorrente...qual seja, o Fósforo (P), empregado na fabricação de fertilizantes fosfatados.*

*A única forma de extrair a rocha fosfatada do solo é por meio de várias etapas de desmonte, ou detonação (via explosão).*

*No caso dos explosivos adquiridos pela Recorrente, é indiscutível que se trata de insumos do processo produtivo, pois tais explosivos*

*tanto se caracterizam como custos indispensáveis da produção, como, também, são consumidos no processo produtivo, configurando-se, assim, como materiais intermediários.*

*Cita novamente as Soluções de consulta da COSIT e afirma que: Conforme visto, a RFB tem aceito a tomada de créditos de PIS e de COFINS sobre dispêndios na fase extrativa de minério de ferro e ouro, sendo o mesmo entendimento aplicável à extração dos minérios empregados na produção de fertilizantes, uma vez que - repise-se - o objeto social da Recorrente também compreende a atividade extrativa (lavra).*

**combustíveis e lubrificantes**, conforme já explanado no tópico anterior, são utilizados em máquinas empilhadeiras e veículos utilizados na movimentação interna de insumos dentro da unidade produtiva da Recorrente, devendo - pelas razões já expostas no tópico anterior - conferir direito a créditos de COFINS.

□□C. "MATERIAIS MANUT. MECÂNICA PJ" E "COMBUSTÍVEIS" (CONTAS 4351011 E 4371001)

*Nota-se que a Fiscalização glosou integralmente as contas em referência... convém ressaltar a presença de alguns gastos como gases industriais ("WHITE MARTINS") e GLP para empilhadeiras, que foram erroneamente lançados nesta conta.*

*eventual erro de classificação não afasta o direito da Recorrente aos créditos de COFINS sobre tais dispêndios, uma vez que o GLP é utilizado em empilhadeiras para movimentação interna de insumos, como já explicado, e os gases industriais (oxigênio líquido e nitrogênio líquido) são consumidos na produção de ácido sulfúrico, conforme descrito no fluxograma de produção acostado à presente defesa (doc. 07).*

□□D. "MATERIAIS MANUT. PRODUÇÃO PJ PAÍS" (CONTA 4351013)

*A Fiscalização, igualmente, glosou todos os gastos lançados na Conta 435103 (Materiais Manut. Produção PJ País). Embora se trate de valores relativamente baixos, a Conta, por sua própria denominação, comporta gastos vinculados à produção.*

*Pela própria descrição tecida pela Fiscalização, com base na planilha "Relatório de Compras" anexada ao despacho decisório, tem-se que tais gastos consistem em material refratário e térmico.*

*Tal material é utilizado como revestimento interno dos fornos elétricos utilizados no processo produtivo da Recorrente, sendo certo que sofrem desgaste em razão de sua ação direta sobre o produto. Sendo assim, tais gastos conferem direito a créditos de COFINS...*

*Cita decisão do Supremo Tribunal Federal.*

**SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS:**

□□A) "SERVIÇOS PRESTADOS PROD. PJ" (CONTA 4221001)

*Os serviços glosados, conforme reconhecido pela Fiscalização, referem-se a serviços de topografia, sondagem e engenharia...*

*relacionam-se aos estudos preliminares que precedem à exploração de jazidas, sendo, portanto, essenciais no processo produtivo da Recorrente.*

*□□A.1) SERVIÇOS DE "CARREGAMENTO E EXPEDIÇÃO" E "CABOTAGEM" Na conta 4221001 (Serviços Prestados Prod. PJ), verifica-se que a Fiscalização glosou gastos identificados na planilha "Relatório de Créditos", anexada ao despacho decisório, como serviços de "carregamento e expedição" e "cabotagem".*

*Lista (fls. 306/308) os principais fornecedores dos gastos glosados (e descrição dos serviços por estes prestados, de acordo com os sites das referidas empresas na internet ou descrição de CNAE constante do cartão CNPJ), quais sejam: COMPAGER, ANDALI OPERAÇÕES INDUSTRIAIS, ATT ARMAZENAGEM TRANSPORTE E TRANSBORDO, FOSPAR S A, TRANS ARAXA TRANSPORTES E LOCAÇÕES DE EQUIPAMENTOS LTDA – EPP, LUCIENE DE MORAES E CIA, O G DA SILVA ME, MARTINI MEAT S.A. ARMAZÉNS GERAIS, NS ARMAZÉNS GERAIS LTDA, TRANSPORTE E TERRAPLENAGEM ALLER LT, BNL MOVIMENTAÇÃO DE CARGAS LTDA ME, INSPECTORATE DO BRASIL INSPEÇÕES LTDA., TRIMBOW INSPEÇÕES NAVAIS LTDA – ME, FERTIMPORT S.A.*

*Conforme pode-se notar a partir da descrição das principais atividades dos fornecedores acima relacionados, tem-se que os serviços em questão envolvem:*

*(i) carga, descarga, inclusive, de insumos importados, desembarcados no porto de Paranaguá/PR - o principal porto de entrada de fertilizantes do país;*

*(ii) testes e análises técnicas da matéria-prima recebida;*

*(iii) arrumação e ensacamento de mercadorias, em várias etapas do processo (desembarque de matéria-prima, movimentação interna, ensacamento);*

*(iv) Armazenagem e Transporte (fretes) após o desembarque no porto (v) serviços de transbordo, isto é, serviços de carga e descarga de uma forma de transporte para outra (transporte multimodal), o que se dá na fase de obtenção da matéria-prima importada;*

*(vi) serviços de operação de máquinas (tratores e empilhadeiras) utilizados, fundamentalmente, na etapa extrativa do minério e na movimentação interna de insumos, como já descrito anteriormente.*

*Tais serviços são essenciais ao processo produtivo...*

*Cita decisão do CARF.*

*quando tais gastos se referem à movimentação interna de mercadorias (por exemplo:*

*serviços de operação de empilhadeiras e tratores), não há dúvidas de que também devem conferir direito a créditos de COFINS. Cita decisão administrativa.*

□□A.2) *SERVIÇOS DE TOPOGRAFIA, SONDAÇÃO, PERFURAÇÃO E AMOSTRAGEM DE MINAS*

*Fiscalização glosou gastos registrados pela Recorrente na Conta 4221001, relacionados a serviços de topografia (fornecedor: CCC TOPOGRAFIA LTDA),*

*sondagem e pesquisa de minas (por exemplo, fornecedor: GEOSOL GEOLOGIA E SONDAÇÕES LTDA), serviços de perfuração primária/desmonte (por exemplo:*

*METAL AR ENGENHARIA LTDA) e serviços de amostragem de mina (por exemplo:*

*MINAS SERVE SONDAÇÕES LTDA).*

*trata-se de serviços técnicos relacionados à fase extrativa, de obtenção do insumo (fósforo), que se dá por meio do desmonte (explosão) de rochas fosfáticas, tal como já descrito anteriormente. Em razão dos impactos ambientais e outros tipos de riscos geológicos que tais atividades podem acarretar, trata-se de atividades estritamente reguladas... tratar-se de um processo rigidamente controlado e que exige constante colheita de amostragens para análises técnicas... Os serviços em questão, aliás, não apenas são essenciais, como também exigidos pela legislação...*

*faz menção à jurisprudência do CARF.*

*constituem dispêndios essenciais à produção dos bens comercializados pela Recorrente, devendo, portanto, gerar créditos de PIS □□A.2) SERVIÇOS DE DRAGAGEM E "LIMPA FOSSA" Fiscalização glosou dispêndios com serviços de dragagem (fornecedor: DRAGAGEM NOVO HORIZONTE LTDA) e serviços de "manutenção/limpa fossa" (fornecedor:*

*"JOSE ANTÔNIO MUNHOZ JAU ME" - 1 única NF).*

*serviços de "dragagem"... se referem às etapas de deslamagem e flotação, as quais têm por finalidade a purificação dos minérios beneficiados pela Recorrente.*

*A água empregada nas etapas de deslamagem e flotação... circula por meio de canais existentes nas minas de propriedade da Recorrente.*

*Para que tais canais não tenham prejudicada a sua vazão, a Recorrente emprega os serviços de dragagem glosados pela Fiscalização com a finalidade de retirar os detritos que vão se acumulando no fundo dos canais, evitando, assim, o represamento da água.*

*caracterizam-se como custos indispensáveis à manutenção da operacionalidade do sistema produtivo... possuem nítido viés de manutenção...*

*Cita decisão do CARF.*

*tais serviços são empregados como insumos no processo produtivo da Recorrente, gerando, portanto, direito aos respectivos créditos de PIS e de COFINS.*

□□A.3) *SERVIÇOS DE "FABRICAÇÃO DE BRITA" Conta 4221001, a Fiscalização procedeu à glosa de gastos com "fabricação de brita" (fornecedor: EPCCO - ENG DE PROJ CONSULT E CONST)... relacionados com a etapa da britagem das rochas fosfáticas, que consiste em quebrar as rochas para que elas se tornem menores e, assim, estejam aptas a passar para a fase seguinte do processo (moagem).*

*gastos estritamente vinculados ao processo produtivo dos fertilizantes industrializados pela Recorrente, devendo, portanto, conferir direito a créditos de COFINS.*

□□B) *"CORTE E CARREGAMENTO PJ" (CONTA 4221004)*

*Na conta 4221004 ("Corte e Carregamento"), a Fiscalização procedeu à glosa de dispêndios com serviços de quatro fornecedores diferentes...*

*Alguns dos serviços, a despeito de uma possível classificação contábil equivocada, devem conferir direito a créditos de COFINS...*

*É o caso dos fornecedores "TOPERMONT TOBIAS PERFURAÇÃO E DESMONTE LTDA." e "METAL AR", que prestam serviços especializados de perfuração, desmonte mecânico de rochas e desmonte de rochas a céu aberto, etapas estas que são essenciais para obtenção do principal insumo do processo produtivo da Recorrente (Fósforo).*

*A "FAGUNDES CONSTRUÇÃO E MINEIRAÇÃO LTDA.", por sua vez, presta à Recorrente serviços especializados de mineração e locação de equipamentos pesados com cessão de mão-de-obra de operadores habilitados para operar tais equipamentos.*

*a RECEITA FEDERAL DO BRASIL já se pronunciou favoravelmente à possibilidade de tomada de créditos na locação de mão-de-obra empregada na produção. Cita Solução de Consulta SRRF/6ª Região nº 136/09.*

*FOGANHOLI AGRONEGOCIOS LTDA ME prestou à Recorrente serviços de corte de lenha empregada nos fornos rotativos de secagem do concentrado apatítico, no processo de produção de fertilizantes e de ácido fosfórico empregado na produção de ração animal.*

*Desse modo, a Recorrente demonstrou a improcedência das glosas procedidas pela Fiscalização na Conta 4221004 ("Corte e Carregamento").*

□□C) *"CARGA E DESCARGA" (CONTA 4352006)*

*glosa de vários gastos que, a despeito de uma classificação contábil aparentemente equivocada, devem gerar direito a créditos de COFINS, por razões já expostas anteriormente.*

*fornecedor "FOSFERTIL" (VALE FERTILIZANTES), que prestou, à Recorrente, serviços de operador portuário, descarga e movimentação de produtos e transbordo (transporte multimodal), descarregando toneladas de enxofre que são importadas pela Recorrente pelo porto de Santos.*

*Nesta mesma condição se enquadram outros fornecedores... tem como atividade serviços de operação de terminal portuário, operação de transporte multimodal, armazenagem e transportes. Relaciona os fornecedores (com as respectivas atividades),*

*que são: MECA TRANSPORTADORA, FERTILIZANTES SANTA CATARINA LTDA, GENCON LOGÍSTICA TRANSPORTES E ARMAZÉNS GERAIS LTDA...*

*"NAVEGAÇÃO ALIANÇA LTDA.", convém esclarecer que sua prestação também está relacionada ao transporte fluvial (cabotagem) das matérias-primas importadas, desde o Porto de Paranaguá até a unidade da Recorrente em Rio Grande. De todo modo, trata-se, ainda, de gastos com transporte da matéria-prima importada até a unidade produtiva da Recorrente.*

*Cita decisão do CARF para corroborar com seu entendimento.*

*Por outro lado, há na Conta 4352006 alguns gastos relacionados à manutenção e reparação de máquinas e equipamentos utilizados na extração mineral... serviços tomados do fornecedor "SOBEL - SOLUÇÕES LOGÍSTICAS INDUSTRIAIS LTDA."*

*A esse respeito, cita novamente a Solução de Consulta COSIT nº 39/2009.*

*foram glosados pela Fiscalização, gastos com empresas de locação de mão-de-obra (por exemplo, fornecedores "ETAL PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS LTDA." e "INTERLIMP CONSTRUÇÕES E SERVIÇOS LTDA.-ME")... relacionam-se à locação de mão-de-obra empregada "movimentadores de mercadorias", cuja finalidade no processo produtivo é a carga e descarga, remoção, empilhamento, emblocamento de fertilizantes ou qualquer outro tipo de produtos ou mercadorias ensacados ou a granel, dentro da unidade industrial da Recorrente. Cita decisão do CARF.*

*Logo, tendo em vista que as glosas procedidas nesta conta referem-se à locação de serviços que, realmente, se caracterizam como indispensáveis ao processo produtivo, é certo que tais serviços devem conferir direito a créditos de COFINS.*

D) "DEMAIS SERVIÇOS PJ" (CONTA 4351007)

*justificativa de que os vários serviços ali lançados não seriam aplicados diretamente na produção.*

*constam serviços de fornecedores variados... alguns fornecedores cujos serviços são, sim, aplicados diretamente na produção, ao contrário do que concluiu a Fiscalização, conforme explicações já tecidas nos tópicos anteriores.*

*É o caso dos serviços de corte de lenha fornecidos pela empresa "Eko Energética Transportes Ltda."... essenciais para obtenção da lenha consumida como combustível nos fornos rotativos empregados no processo produtivo da Recorrente.*

*Há, ainda, inúmeros fornecedores que consistem em empresas especializadas em automação industrial e manutenção de instrumentos utilizados no processo produtivo, os quais, por razões*

*já expostas, devem conferir direito a créditos de COFINS, por representarem custos com a manutenção de itens do processo produtivo.*

E) "SERVIÇOS MANUTENÇÃO ELÉTRICA PJ PAÍS" (4351001)

*a Fiscalização procedeu a glosa de fornecedores variados... sob alegação de que se trataria de custos com "ar condicionado", que não teriam relação direta com a produção.*

*Entretanto, saliente-se que o fornecedor com valor mais expressivo nesta conta (AFRIOTHERM AR CONDICIONADO LTDA - R\$ 5.144,20) é uma empresa que presta serviços especializados de manutenção de equipamentos de refrigeração industrial e exaustão, que são essenciais para o processo produtivo de ácido sulfúrico, uma vez que o principal insumo deste produto (Enxofre) é altamente inflamável... custo estritamente vinculado à produção de ácido sulfúrico, pois o desempenho deste processo produtivo não seria possível sem a necessária refrigeração do parque industrial.*

F) "SERVIÇOS MANUTENÇÃO MECÂNICA PJ PAÍS" (CONTA 4351003)

*serviços tomados da empresa "MB CONSULTORES LTDA"... empresa de consultoria especializada em tecnologia de ácido sulfúrico, e que presta serviços de limpeza de tanques de ácido sulfúrico, inspeção de instalações de estocagem de ácido sulfúrico e de controle de processos e de desempenho dos catalisadores empregados na produção de ácido sulfúrico.*

*serviços prestados pela "SEMEQ SERVIÇOS DE MONITORAMENTO"... serviços de lubrificação industrial preventiva dos equipamentos do processo produtivo da Recorrente.*

G) "SERVIÇOS MANUTENÇÃO CIVIL PJ PAÍS" (CONTA 4351004)

*glosa de alguns gastos que, a despeito de uma classificação contábil aparentemente imprecisa, merecem conferir créditos de COFINS.*

*"HC ELÉTRICA MANUTEN COM MAT ELETRIC" (nome fantasia: "HC ENGENHARIA"), fornecedor com os valores mais expressivos na Conta (R\$ 34.124,71), por exemplo, se dedica à prestação de serviços de topografia, que - pelas razões expostas nos tópicos anteriores - devem gerar direito a créditos de COFINS.*

*De igual modo, o segundo fornecedor com valores mais significativos ("PRESERJAC SERVIÇOS E TRANSPORTES SC" - R\$ 14.333,19) é uma empresa que se dedica à prestação de serviços de operação de equipamentos para transporte e elevação de cargas (cessão de mão-de-obra) - ou seja, trata-se de serviços de operação do maquinário pesado empregado no processo produtivo da Recorrente, em diversas etapas.*

H) "DEMAIS SERVIÇOS PJ" (CONTA 4352009)

*glosa de alguns gastos que, embora classificados contabilmente de forma imprecisa, conferem direito a créditos de COFINS, por razões, inclusive, já mencionadas nos tópicos anteriores dessa defesa... serviços de sondagens ("GEOSOL GEOLOGIA E SONDAJENS LTDA" - R\$ 28.065,19 e "MINAS SERVE SONDAJENS LTDA" - R\$ 5.976,90), topografia ("SOLOCON ENG DE SOLOS E CONST LTDA" - R\$ 9.921,80) e escavação ("TRANSPACON" - R\$ 10.276,62)... serviços prestados por "ENGEFAZ ENGENHARIA" (R\$ 20.295,20), que se relacionam à lubrificação industrial e manutenção preditiva de itens do processo produtivo.*

#### **ALUGUÉIS DE EQUIPAMENTOS (CONTA 4385002)**

*glosa de gastos com serviços de remoção de borra de enxofre (remoção de resíduos),*

*serviços estes que foram prestados pela empresa "SUERO TERRAPLANAGEM E LOCAÇÃO" (R\$ 197.435,96). No entanto, como já afirmado anteriormente, a CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS (CSRF) já se pronunciou favoravelmente à tomada de créditos sobre dispêndios com a remoção de resíduos industriais...*

*glosa de gastos com a movimentação interna de insumos, carga e transporte, os quais devem conferir créditos de COFINS pelas razões já abordadas.*

#### **FRETES □□A) FRETES NA VENDA:**

*a Fiscalização procedeu, com base, exclusivamente, nos CFOPs das respectivas operações, a algumas glosas de despesas com frete, sob pretenso fundamento de que não se tratariam de fretes na venda.*

*Entretanto, fato é que alguns dos CFOPs excluídos pela Fiscalização referem-se, efetivamente, a fretes na venda:*

*CFOP 5923/6923 (Remessa de Mercadoria por Conta e Ordem de Terceiros, em Venda à Ordem): Trata-se de uma mera operação de venda, em que, no entanto, há três partes diferentes (remetente, adquirente e destinatário). A venda se dá por ordem de um adquirente que não se confunde com a pessoa do próprio destinatário. A Nota Fiscal de venda é emitida pela Recorrente contra o destinatário final, com a observação de que se trata de "venda a ordem". A condição de se tratar de operação "por ordem de terceiros" não desnatura a venda... a Recorrente é obrigada a emitir Nota Fiscal de Venda contra os destinatários das mercadorias, nos termos do art. 129, §2º, 2, do RICMS/SP.*

*CFOP 5917/6917 (Remessa de Mercadoria em Consignação Mercantil ou Industrial):*

*Trata-se de remessa em consignação para representantes comerciais localizados em outras Unidades da Federação, para que estes procedam à venda em nome próprio. A venda em consignação não desnatura a venda...o próprio Regulamento exige que a Recorrente emita Nota Fiscal de venda contra o*

*destinatário, com indicação de "venda" como natureza da operação, conforme se verifica do art. 467, II, "a", do RICMS/SP.*

*CFOP 7949 (Outra Saída de Mercadoria): Trata-se de CFOP utilizado nas operações de venda ao exterior (exportação) - frete rodoviário... é de se ressaltar que tais fretes foram contratados com Pessoa Jurídica nacional ("ALL AMERICA LATINA LOGÍSTICA MALHA").*

*Acerca do direito dos contribuintes a créditos de COFINS sobre fretes rodoviários internacionais contratados com Pessoa Jurídica brasileira colhem-se inúmeros pronunciamentos das SUPERINTENDÊNCIAS REGIONAIS DA RECEITA FEDERAL DAS 8a, 9a E 10a REGIÕES FISCAIS...*

*Para os CFOPs acima citados, a defesa faz tabela à fl. 329, com exemplos.*

*□□B) FRETES COMO CUSTOS alguns CFOPs glosados pela Fiscalização, embora também possam ser classificados como fretes na venda, seriam melhor enquadrados como custos de produção.*

*compreender que o fertilizante que contenha os níveis especificados de macronutrientes (N, P, K) já deve ser considerado como um produto acabado, uma vez que já possui todas as propriedades de um fertilizante.*

*Entretanto, para melhor adaptação dos fertilizantes a cada tipo de cultura, faz-se necessário um processo de misturação... algumas unidades da Recorrente somente se dedicam à realização desta etapa...*

*Descreve (fl. 335) as atividades realizadas por cada filial da Recorrente.*

*Para melhor ilustrar o processo industrial de misturação de fertilizantes, a Recorrente acosta à presente defesa um fluxograma descritivo deste processo (doc. 12).*

*da perspectiva das filiais que procederam à saída dos fertilizantes, trata-se, a rigor, de transferência de um produto acabado (uma vez que, repise-se, os fertilizantes básicos - N, P, K - já possuem todas as propriedades necessárias para caracterizá-los como fertilizantes).*

*Por outro lado, da perspectiva das filiais responsáveis pelo processo de misturação, os fertilizantes transferidos de outras filiais da Recorrente consistem em um insumo de sua atividade: frete sobre produtos em processo, portanto.*

*A Tabela de fls. 336/337 descreve os CFOPs envolvidos nestas operações:*

*Portanto, em síntese, trata-se de remessas entre os estabelecimentos da Recorrente de produtos em processo (fertilizantes N, P, K remetidos para processo de misturação em outras unidades), e, em alguns casos, de remessas para industrialização, por encomenda, em estabelecimento de terceiros e subsequente venda ao cliente final.*

*Uma vez esclarecida cada uma das situações glosadas pela Fiscalização, a Recorrente passará a expor as razões jurídicas que embasam o seu direito a créditos de COFINS sobre tais dispêndios.*

**□□B.1) FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA (MATÉRIAS-PRIMAS/PRODUTOS EM ELABORAÇÃO/PRODUTOS ACABADOS/EMBALAGENS)**

*tais dispêndios caracterizam-se como custos indispensáveis ao processo produtivo da Recorrente, devendo, portanto, gerar direito a créditos de COFINS.*

*sem o transporte entre uma e outra planta industrial, o produto jamais estará pronto para ser vendido.*

*Cita decisões do CARF para corroborar com seu entendimento.*

**□□C) FRETES (TRIBUTADOS) DE INSUMOS NÃO-TRIBUTADOS:**

*Fiscalização partiu de uma premissa totalmente equivocada, qual seja: a de que os fretes sobre matérias primas tributadas à alíquota "zero" não confeririam direito a créditos de COFINS... não havendo qualquer dispositivo de lei ou mesmo de regulamento que suporte a interpretação extensiva pretendida pela Fiscalização, para efeito de se estender, aos fretes, a vedação de créditos existente quanto às matérias primas tributadas à alíquota "zero".*

*ainda que se trate de matérias primas que são tributadas à alíquota "zero"... os respectivos fretes continuam a ser tributados pelas referidas contribuições sociais, bem como representam, indiscutivelmente, serviços que se caracterizam como insumos dos bens comercializados pela Impugnante.*

*caso fosse a intenção do legislador criar uma vedação para creditamento de COFINS quanto aos fretes sobre matérias-primas tributadas à alíquota zero, o teria feito expressamente...*

*Cita precedente do CARF.*

**□□D) FRETES VINCULADOS A REMESSAS PARA INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA** *No caso dos fretes vinculados a remessas efetuadas para industrialização por encomenda, com posterior venda ao cliente final, também não há discussão quanto ao direito da Recorrente aos respectivos créditos de COFINS, uma vez que, sem sombra de dúvidas, tais fretes representam insumos do processo produtivo da Recorrente.*

**□□E) FRETE E ARMAZENAGEM APÓS O DESEMBARÇO ADUANEIRO** *ocorrem na operação subsequente à importação, sendo realizados em território nacional, após o desembarço aduaneiro, por meio aquaviário... são contratados com pessoas jurídicas nacionais e a prestação se dá em território nacional. O ônus do transporte é, também, arcado pela Recorrente.*

*trata-se de custos indispensáveis à obtenção dos insumos importados... se o legislador não instituiu, expressamente, exceção quanto aos insumos importados; a única conclusão possível é a de*

*que os custos com fretes e serviços de armazenagem após o desembaraço aduaneiro, devem fazer jus a créditos de COFINS.*

*BENS DO IMOBILIZADO A Fiscalização glosou Itens da planilha de imobilizado, sob alegação de que não estariam vinculados à produção. Dentre os itens glosados, verifica-se alguns dispêndios identificados como "SERVIÇOS DE SEGURANÇA EM ESTRUTURAS E TUBULAÇÕES" ou, simplesmente, "SERVIÇOS DE SEGURANÇA"... apesar da denominação imprecisa, trata-se de construção de estruturas e tubulações incorporadas ao ativo imobilizado e que são empregadas diretamente no processo produtivo de ácido sulfúrico.*

*7.13 Requer:*

*a) seja recebida a presente Manifestação de Inconformidade no efeito suspensivo, suspendendo-se imediatamente a exigibilidade dos créditos tributários ora combatidos, com fundamento nos artigos 74, § 11, da Lei n.º 9.430/96, c/c artigo 151, III, do CTN, de modo que os débitos resultantes da não homologação das compensações, acima listados, não sejam óbice à expedição de CND;*

*b) seja reformado o despacho decisório prolatado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil, homologando-se integralmente as compensações declaradas;*

*c) Por fim, protesta pela posterior juntada de quaisquer outros documentos contábeis e fiscais necessários à comprovação do direito alegado, em atenção aos Princípios da Verdade Material e do Formalismo Moderado.*

*8. Os documentos apresentados com a manifestação de inconformidade encontram-se juntados às fls. 348/598.*

*9. É o relatório.*

**O Acórdão n.º 16-75.605 - 6ª Turma da DRJ/SPO está assim ementado:**

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

**Ano-calendário: 2009**

**MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. COMPETÊNCIA**

*Compete às Turmas das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento - DRJ apreciar a manifestação de inconformidade contra o não reconhecimento de direito creditório ou a não-homologação da compensação, e não outros assuntos, como suspensão da exigibilidade dos créditos tributários.*

**CITAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA E DECISÕES ADMINISTRATIVAS.**

*No julgamento de primeira instância, a autoridade administrativa observará apenas a legislação de regência, assim como o entendimento da Receita Federal do Brasil (RFB) expresso em atos normativos de observância obrigatória, não estando vinculada às decisões administrativas ou judiciais proferidas em processos dos quais não participe o interessado ou que não possuam eficácia erga omnes.*

**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 (artigos 15 e 16 do o Decreto n.º 70.235/1972).*

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Ano-calendário: 2009 NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMO.**

*A pessoa jurídica sujeita à incidência não-cumulativa da COFINS pode descontar da contribuição apurada, créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, assim considerados os bens utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, 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 incluídos no ativo imobilizado. São também considerados insumos, os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação de bens destinados à venda. (Lei n.º 10.833/2003, arts. 2º e 3º; e IN SRF n.º 404, de 2004, art. 8º).*

*Os dispêndios relacionados às etapas anteriores à produção ou fabricação dos bens destinados à venda não podem ser enquadrados no conceito de insumo, pois se referem a bens e serviços que não incidem diretamente sobre o produto destinado à venda.*

**NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. CRÉDITO. EMPREGO DIRETO NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS OU NA PRODUÇÃO DE BENS DESTINADOS À VENDA.**

*As despesas com combustíveis e lubrificantes pagas a pessoa jurídica domiciliada no País somente geram direito a crédito para desconto na apuração da COFINS não-cumulativa, se comprovado o emprego direto na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.*

**NÃO-CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO SUJEIRA À ALÍQUOTA ZERO. CRÉDITO. INEXISTÊNCIA.**

*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. (art. 3º, § 2º, inciso II da Lei n.º 10.833/2003)*

**NÃO-CUMULATIVIDADE. ALUGUEL DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. CRÉDITOS.**

*Na apuração da COFINS na sistemática não-cumulativa, a pessoa jurídica somente poderá descontar créditos referentes a locação de máquinas e equipamentos, se comprovada sua utilização nas*

*atividades da empresa relacionadas à etapa de produção dos bens destinados à venda.*

**NÃO-CUMULATIVIDADE. EMBALAGENS “BIG BAG”.  
CRÉDITOS. INEXISTÊNCIA.**

*O conceito de insumo abrange somente as embalagens de apresentação, que se incorporam ao produto durante o processo de fabricação, agregando-lhe valor. As despesas com embalagens do tipo “big bag” não geram créditos na apuração da COFINS não-cumulativa, pois são integradas após a industrialização dos produtos, e se destinam apenas à armazenagem e transporte, sem que haja a incorporação desses bens durante o processo produtivo.*

**NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM FRETES.  
CRÉDITOS.**

*O direito de calcular créditos de despesas com fretes no âmbito do regime da não-cumulatividade está restrito ao frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor e o serviço seja prestado por pessoa jurídica domiciliada no país. (art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/2003)*

**NÃO-CUMULATIVIDADE. FRETE NA AQUISIÇÃO.  
VINCULAÇÃO AO CRÉDITO DO BEM ADQUIRIDO.**

*Não existe previsão legal expressa para o cálculo de crédito sobre o valor do frete na aquisição de insumos. A possibilidade de apropriação de crédito calculado sobre a despesa com frete na aquisição está relacionada há possibilidade ou não de apropriação de crédito em relação aos bens adquiridos.*

**NÃO-CUMULATIVIDADE. ATIVO IMOBILIZADO.  
DEPRECIÇÃO. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.**

*O direito de calcular créditos relativos aos encargos de depreciação de máquina, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, está condicionado à utilização do bem diretamente na produção de bens destinados à venda.*

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 para o reconhecimento do direito creditório.

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.

### **Do conceito de insumo**

A Recorrente sustenta que a fiscalização glosou os créditos de PIS/COFINS sobre diversos insumos sem analisar efetivamente o processo produtivo.

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 determinado 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.

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

*A questão central debatida no processo é o conceito de insumos para fins da legislação do PIS e da COFINS. Nessa linha, a principal razão para manutenção da parcela mais expressiva das glosas é uma interpretação extremamente restritiva adotada pelo V. Acórdão, que limitou o conceito de insumos àquele adotado para fins da legislação do IPI — muito embora, diga-se, a legislação do IPI não abarque, propriamente, um conceito de "insumos", mas refira aos conceitos de Matérias-Primas, Materiais Intermediários e Materiais de Embalagem.*

*Entretanto, como a Recorrente demonstrará, a aplicação indistinta das regras do IPI para fins de definição do conceito de insumos do PIS e da COFINS foi de há muito superada pela jurisprudência deste E. CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. (...) (e-fl. 675)*

Diante do exposto, para fins do julgamento recursal passaremos a análise das exclusões/glosas seguindo a mesma estrutura utilizada pelo julgador de primeira instância, com ajustes em razão do Recurso Voluntário.

### **Dos bens utilizados como insumos**

#### **Compras – Aditivos e Cargas para Fertilizantes**

*Inicialmente, diga-se que, embora não tenha afirmado textualmente pela Fiscalização, deduz-se, a partir da planilha "Relatório de Compras" anexada ao despacho decisório, que a Fiscalização procedeu à glosa de Notas Fiscais indicadas na planilha como "aguardando cancelamento".*

*Entretanto, esta observação que consta da planilha que foi fornecida como base para os trabalhos fiscais é apenas uma mera informação para reclassificação contábil ou correção de dados do lançamento contábil e não desqualifica a natureza das aquisições com direito a créditos de COFINS. (e-fl. 681)*

A fiscalização glosou os créditos a partir da planilha “Relatório de Compras” onde constavam a indicação “aguardando cancelamento”.

Da leitura dos autos, verifica-se que a Recorrente colaciona por meio de tabela (e-fls. 682-683) as notas fiscais glosadas e esclarece erro de entendimento no julgamento de primeira instância que acreditava tratar-se de uma única nota fiscal. Segundo a Recorrente tais aquisições seriam referentes a insumos antimpedrantes e secantes consistindo em "aditivos autorizados para uso em fertilizantes minerais", nos termos da IN/MAPA n.º 05/2007.

O julgador de primeira instância manteve a glosa sob o entendimento de que tais insumos estariam sujeitos a alíquota zero de PIS e de COFINS nos termos do art. 1º, I, da Lei n.º 10.925/2004.

*41. Nos termos da legislação acima citada, as matérias-primas de fertilizantes tiveram a alíquota da COFINS reduzida a zero. E de acordo com o inciso II do § 2º, do art. 3º, da Lei n.º 10.833/2003, acima transcrito, não dará direito ao crédito da COFINS o valor “da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição”. (e-fl. 631)*

Sobre este ponto entendo que não assiste razão a Recorrente.

Neste tópico a Recorrente explica que a IN/MAPA n.º 05/2007 distingue as matérias-primas dos meros aditivos e materiais de carga, sendo que somente as matérias-primas *strictu sensu* é que estão sujeitas à alíquota zero do PIS e da COFINS. Ou seja, a alíquota zero não alcança os aditivos e materiais de carga, categoria que foi glosada pela fiscalização.

*Ressaltando tal distinção, diga-se que as matérias-primas, aditivos e materiais de carga são relacionados em Anexos diferentes do normativo, sendo que as matérias-primas de fertilizantes são apenas as tratadas no Anexo VI da IN/MAPA 5/2007 em referência, restringindo-se aos minérios em si ("MINÉRIOS AUTORIZADOS PARA FABRICAÇÃO DE FERTILIZANTES COMPLEXOS FORNECEDORES DE MICRONUTRIENTES").*

*Por outro lado, veja-se a interpretação conferida pela SUPERINTENDENCIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DA 9. REGIÃO FISCAL, segundo a qual as matérias-primas que têm alíquota reduzida a zero nos termos do art. 1º da Lei 10.925/04 se limitam apenas aquelas que contém em sua composição Nitrogênio, Fósforo ou Potássio: (e-fl. 685)*

Diante de tal esclarecimento, fica claro que os aditivos objeto de análise não estão compreendidos no conceito de matérias-primas de fertilizantes propriamente ditas, tendo em vista que não possuem em sua composição Nitrogênio, Fósforo ou Potássio (NPK).

Assim, o fundamento utilizado pelo julgador de primeira instância quanto a suposta alíquota zero para tais insumos é equivocado, sendo que tais insumos estão sujeitos a alíquotas positivas.

A caracterização dos antimpedantes e secantes consistindo em "aditivos autorizados para uso em fertilizantes minerais" permite concluir que são utilizados na cadeia produtiva de fertilizantes, atendendo aos parâmetros de essencialidade, relevância ou imprescindibilidade.

Após a análise dos insumos, acredito que ficou superada a discussão em torno da descrição "aguardando cancelamento" constante da planilha "Relatório de Compras". O importante não é a descrição constante de uma planilha e a suposta reclassificação contábil no sistema SAP, mas sim a comprovação de pagamento pela aquisição desses insumos e a sua essencialidade, relevância ou imprescindibilidade. A Recorrente acostou à Manifestação de Inconformidade os registros da entrada das referidas Notas Fiscais, bem como dos pagamentos bancários a elas referentes (doc. 13 da Manifestação de Inconformidade e-fl. 595 a 598) e isto, a meu ver, não foi frontalmente posto em dúvida pela fiscalização.

Diante de todo o exposto, voto por dar provimento.

#### **Bens classificados no capítulo 31 da TIPI - Enxofre**

*Verifica-se que a Fiscalização glosou algumas aquisições de bens classificados no Capítulo 31 da TIPI, sob a premissa de que tais aquisições estariam sujeitas à alíquota zero do PIS e da COFINS, nos termos do art. 1º, I, da Lei 10.925/2004. (e-fl. 686)*

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 como o enxofre (NCM/TIPI 2503.00.10)

*É o caso do Enxofre (S TIPI 2503.00.10) utilizado na produção de ácido sulfúrico empregado para fabricação do Fosfato Bicálcio (Capítulo 28 da TIPI), que é insumo da produção tanto de componentes de nutrição animal como, também, do fertilizante superfosfato simples (NCM 3103.10.10). A esse respeito, veja-se o anexo arquivo "Rotas de Produção", o qual demonstra que parte das matérias-primas destinadas à fabricação de componentes de nutrição animal também pode ser empregada na fabricação de fertilizantes (doc. 08 acostado à Manifestação de Inconformidade).*

*Observe-se que a Fiscalização procedeu à glosa das aquisições da filial da Recorrente em Imbituba/SC1 (CNP, 61.082.822/0007-49) — filial esta que se dedicava à fabricação de componentes de nutrição animal (CNAE 10.66-0-00, "Fabricação de Alimentos para Animais" - doc. 09 da Manifestação de Inconformidade) — sendo certo que, de todas as NFs glosadas pela Fiscalização, emitidas pelo fornecedor "SPO INDÚSTRIA E COMÉRCIO*

*LTDA.", consta a observação: "NUTRIÇÃO ANIMAL IMBITUBA".*

*As aquisições de tais matérias-primas, contudo, quando não destinadas à fabricação de fertilizantes classificados no Capítulo 31 da TIPI, são tributadas pelo PIS e pela COFINS, gerando, portanto, direito aos respectivos créditos. (e-fl. 687)*

Sobre a assunto, o julgador de primeira instância explica que todas as glosas foram efetuadas com base na classificação utilizada nas notas fiscais de entrada, sendo que especificamente quanto ao fornecedor "SPO INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA." as NCM/TIPI glosadas foram as NCM/TIPI 3105.20.00.

*54. De acordo com a planilha "Relatório de compras", elaborada pela autoridade fiscal, todas as notas fiscais do fornecedor "SPO INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA." possuem o código de entrada 3105.20.00, e motivo de glosa "NCM 3105".*

*55. Os produtos classificados com o código 3105.20.00 da TIPI são: "Adubos (fertilizantes) minerais ou químicos, que contenham os três elementos fertilizantes: nitrogênio (azoto), fósforo e potássio".*

*56. Conforme legislação acima citada, os adubos ou fertilizantes classificados no Capítulo 31 da TIPI (exceto os produtos de uso veterinário) tiveram a alíquota da COFINS reduzida a zero.*

*57. Embora a defesa alegue que os produtos em questão são matérias-primas destinadas à fabricação de alimentos para animais, o código de classificação da TIPI, de acordo com o que consta em todas as notas fiscais do fornecedor "SPO INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.", é o de adubos (fertilizantes). (e-fl. 633)*

Neste ponto, corroboro o entendimento do juízo de primeira instância, quanto a glosa com base na classificação fiscal NCM/TIPI 3105.20.00. O website e o CNAE do fabricante não constituem provas robustas de erro de classificação fiscal, sendo inquestionável o que consta dos documentos fiscais.

Assim, as alegações da Recorrente estão desprovidas de provas que comprovem a utilização dos insumos em produtos veterinários. 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 n.º 3401-001.582 do Processo 13981.000207/2005-42 Data 01/09/2011.*

Diante de todo o exposto voto por negar provimento.

### **Bens classificados no capítulo 25 da TIPI**

*Verifica-se que a Fiscalização glosou, sem distinção, todas as aquisições de bens classificados no Capítulo 25 da TIPI, sob a justificativa de que tais bens estariam sujeitos à alíquota zero do*

*PIS e da COFINS, nos termos do art. 1º, IV, da Lei 10.925/2004.  
(e-fl. 687)*

Sob essa categoria foram glosados valores referentes a aquisições de produtos classificados no Capítulo 25 da NCM/TIPI 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.

Sobre o assunto, com respeito ao enxofre o julgador de primeira instância analisou as glosas, concluindo que os insumos poderiam ser utilizados tanto para nutrição animal como para fertilizantes, sendo que não havia como distinguir a parcela utilizada em cada uma dessas finalidades.

*66. Assim, caso o enxofre fosse considerado insumo, a contribuinte deveria especificar qual a parcela do referido produto foi utilizada apenas para produzir nutrição animal, e qual a parcela utilizada como matéria-prima na fabricação de fertilizantes (sujeita à alíquota zero). Porém, esta discriminação não foi apresentada. (e-fl. 635)*

Também no tocante da rocha fosfática, o julgador entendeu que faltavam elementos para diferenciar as parcelas aplicadas em cada finalidade.

*77. No entanto, pela própria descrição do bem “rocha fosfática”, verifica-se que é utilizado como fonte primária, na etapa de extração de minérios, para a obtenção do “fósforo” que, este sim, será empregado diretamente como matéria-prima na fabricação de fertilizantes fosfatados. (e-fl. 636)*

Por último, o caulim também pode ser utilizado de diversas formas.

Neste ponto, a turma durante a sessão de julgamento entendeu que apenas os bens classificados no capítulo 25 da TIPI dariam direito ao crédito.

Diante de todo o exposto voto por dar provimento apenas para os bens classificados no capítulo 25 da TIPI.

#### **Amido de milho (TIPI 11.03)**

*Verifica-se que a Fiscalização efetuou glosas quanto às aquisições de amido de milho (NCM 11.03): (e-fl. 694)*

A fiscalização glosou os créditos referentes à aquisição do “fubá de milho” utilizado na etapa de flotação de minério de ferro, ilustrada nos autos. O julgador de primeira instância reconhece a essencialidade, porém manteve a glosa com fundamento de utilização do insumo em etapa inicial da produção.

Sobre este ponto cabe razão a Recorrente.

Da leitura dos autos, observo que os amidos de milho são utilizados no procedimento de flotação.

*Como visto, o amido de milho é aplicado como depressor na etapa de flotação da polpa fosfática. Trata-se, assim, de dispêndio essencial ao processo produtivo da Recorrente, conforme, inclusive, reconheceu o próprio V. Acórdão. Por conseguinte, há*

*que se conferir direito a créditos de COFINS sobre as respectivas aquisições. (e-fl. 695)*

A caracterização de insumo independe da etapa da cadeia produtiva, sendo necessário apenas que atente aos parâmetros de essencialidade, relevância ou imprescindibilidade. Ocorre que da leitura dos autos fica clara a utilização do amido de milho na cadeia de produção.

Diante do exposto voto por dar provimento.

### **Embalagens big bags**

*Quanto a tais embalagens big bag, esclareça-se que consistem, efetivamente, em custos da produção dos bens da Recorrente, já que acompanham o produto colocado à venda, não retornando mais ao estabelecimento da Recorrente. (e-fl. 696)*

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, fazendo a distinção entre embalagens de transporte e embalagens de apresentação.

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 insumos, 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 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 n.º 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.

### **Barras de metal – moinhos de barra**

*Conforme já descrito em itens anteriores, as principais matérias-primas dos fertilizantes produzidos pela Recorrente são as rochas fosfáticas, que são a fonte do elemento fósforo (P).*

*Para obtenção do fósforo (P), as rochas fosfáticas devem passar por um processo de britagem e beneficiamento, o qual envolve a etapa da moagem", na qual, por meio de uso de moinhos, as rochas tornam-se partículas mais finas do que a areia.*

*Os moinhos em que realizada a moagem são chamados moinhos de barra — moinhos que se utilizam de barras de metal como meio moedor das rochas fosfáticas. (e-fl. 698)*

A fiscalização glosou os créditos referentes à aquisição de barras de metal utilizadas como meio moedor das rochas fosfáticas nos moinhos de barra.

Sobre este ponto cabe razão a Recorrente.

A Recorrente descreve com detalhes o processo produtivo e a utilização dos moinhos de barra. Junta trabalho acadêmico sobre o tópico.

Em vista do exposto, as barras de metal atendem aos requisitos para a tomada do crédito do PIS/COFINS tendo em vista: i) a importância deles para a moagem dos insumos; ii) o fato de que tais barras de metal sofrem desgaste quando da moagem.

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.

Diante do exposto voto por dar provimento.

**Combustíveis e lubrificantes empregados na movimentação interna de insumos (óleo diesel, gás GLP, gás natural):**

*No item "a. Compras", a Fiscalização glosou, em resumo, combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos e máquinas empilhadeiras utilizados na movimentação interna de insumos dentro das unidades produtivas da Recorrente (minas). (e-fl. 700)*

A fiscalização glosou os créditos de combustíveis e lubrificantes. A Recorrente sustenta que foi indevida a glosa.

*Tais gastos se referem aos combustíveis e lubrificantes que são empregados em veículos e empilhadeiras que são utilizados na movimentação interna de insumos e seu deslocamento pelas várias etapas diferentes do processo produtivo desencadeado nas unidades industriais da Recorrente.*

*Novamente, há de se ter em mente o contexto do processo produtivo da Recorrente, que abrange tanto a fase extrativa como a fase de beneficiamento. O complexo industrial da Recorrente, portanto, é composto tanto pela mina de fosfato como pela unidade fabril. (e-fl. 701)*

O julgador de primeira instância negou provimento sob o fundamento de que os combustíveis e lubrificantes estavam ligados a etapas não ligadas diretamente à produção.

*109. Ocorre, que as despesas com combustíveis e lubrificantes em atividades ou etapas não ligadas diretamente à produção ou*

*fabricação dos bens destinados à venda não podem ser considerados insumos, de acordo com o inciso II do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003, e art. 8º da IN SRF n.º 404/2004, ainda que se constituam em despesas ou custos indispensáveis às atividades da empresa.*

*110. No presente caso, os combustíveis e lubrificantes empregados em veículos e empilhadeiras utilizados na movimentação de bens entre as diversas fases da cadeia produtiva da empresa, não podem ser considerados como insumo, por falta de previsão legal. (e-fl. 640)*

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 combustíveis e lubrificantes.

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

A título ilustrativo, o CARF tem jurisprudência sob os combustíveis.

*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 n.º 3302-006.736 do Processo 10880.723245/2014-16 Data 27/03/2019*

Diante de todo o exposto voto por dar provimento.

**"Aditivos de Moagem"; "Explosivos P.J. País"; "Combustíveis e Lubrificantes" (Contas 4223006, 4223002 e 4223001)**

*115. A fiscalização glosou os valores das aquisições destes bens, alguns porque os valores foram informados nos arquivos sem o número da nota fiscal e/ou com descrição "aguardando cancelamento" e, outros, 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. (e-fl. 641)*

O julgador de primeira instância negou provimento sob o fundamento de que os valores foram informados nos arquivos sem o número da nota fiscal e/ou com descrição "aguardando cancelamento" e, outros, por falta de identificação e por não se enquadrarem no conceito de insumo.

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 itens relacionados neste tópico.

*- aditivos de moagem: empregados na etapa de moagem, já descrita anteriormente no item "barras de metal";*

- *explosivos: empregados na extração dos minérios que contém o Fósforo (P), ingrediente para a fabricação de fertilizantes fosfatados, comercializados pela Recorrente;*

- *combustíveis e lubrificantes: que informa serem utilizados em máquinas empilhadeiras e veículos utilizados na movimentação interna de insumos dentro da unidade produtiva da Recorrente; (e-fl. 642)*

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

Diante de todo o exposto voto por dar provimento para aditivos de moagem, explosivos e combustíveis e lubrificantes.

**"Materiais manut. mecânica PJ" e "combustíveis" (contas 4351011 e 4371001)**

*Nota-se que a Fiscalização glosou integralmente as contas em referência (4351011 E 4371001). Convém, todavia, ressaltar a presença de alguns gastos como gases industriais, combustíveis e GLP para empilhadeiras, que foram erroneamente lançados nesta conta. (e-fl. 709)*

A Recorrente afirma que alguns gastos dessa glosa se referem a gases industriais, combustíveis e GLP para empilhadeiras, que foram erroneamente lançados nesta conta. Sustenta que eventual erro de classificação não afasta o seu direito ao crédito.

*Porém, eventual erro de classificação não afasta o direito da Recorrente aos créditos de COFINS sobre tais dispêndios, uma vez que o GLP é utilizado em empilhadeiras para movimentação interna de insumos, como já explicado, e os gases industriais (oxigênio líquido e nitrogênio líquido) são consumidos na produção de ácido sulfúrico, conforme descrito no fluxograma de produção acostado aos autos (doc. 07 da Manifestação de Inconformidade). (e-fl. 709)*

O julgador de primeira instância negou provimento sob o fundamento de que o GLP utilizado nas empilhadeiras e os gases industriais consumidos na produção, não poderiam ser considerados insumos. No tocante aos gases, faltaram laudos técnicos para indicar o consumo na produção.

Sobre este ponto entendo que assiste razão parcial a Recorrente.

De fato, não parece haver dúvida quanto ao consumo do GLP nas empilhadeiras. Os argumentos acostados aos autos são suficientes para dar provimentos aos créditos de GLP para empilhadeiras. O crédito independe da etapa da cadeia produtiva, sendo que tais insumos são necessários, relevantes e imprescindíveis para a obtenção do produto final.

Já com relação aos gases industriais, a falta de laudos deixa dúvidas quanto ao uso na produção.

Diante de todo o exposto voto por dar provimento parcial apenas para o GLP das empilhadeiras.

**“Materiais manut. Produção PJ país” (conta 4351013)**

*A Fiscalização, igualmente, glosou todos os gastos lançados na Conta 435103 (Materiais Manut, Produção PJ Pais), que, por sua própria denominação, comporta gastos vinculados à produção. (e-fl. 710)*

Neste tópico a fiscalização glosou despesas de itens como “isolantes térmicos, cimento refratário, tijolo refratário, concreto, manta de fibra por não se enquadrarem de peças de manutenção”.

A Recorrente afirma que estes materiais são utilizados como revestimento interno de fornos no processo produtivo.

*Tal material é utilizado como revestimento interno dos fornos elétricos utilizados no processo produtivo da Recorrente, sendo certo que sofrem desgaste em razão de sua ação direta sobre o produto. Sendo assim, tais gastos conferem direito a créditos de COFINS, ainda que aplicado um conceito de insumo mais restrito, nos moldes do IPI. (e-fl. 710)*

O julgador de primeira instância negou provimento sob o fundamento de que os materiais eram utilizados em etapa anterior a da produção.

Sobre este ponto entendo que assiste razão a Recorrente.

De fato, não parece haver dúvida quanto ao consumo dos materiais para a manutenção do forno utilizado no processo produtivo. O crédito independe da etapa da cadeia produtiva, sendo que tais insumos são necessários, relevantes e imprescindíveis para a obtenção do produto final.

Diante de todo o exposto voto por dar provimento.

### **III. Serviços Utilizados como Insumos**

#### **Serviços de topografia, sondagem e engenharia**

*Os serviços glosados, conforme reconhecido pela Fiscalização, referem-se a serviços de topografia, sondagem e engenharia.*

*Tais serviços glosados pela Fiscalização, no entanto, relacionam-se aos estudos preliminares que precedem à detonação das rochas fosfáticas, sendo, portanto, essenciais no processo produtivo da Recorrente. (e-fl. 711)*

Neste tópico a fiscalização glosou despesas de serviços de topografia, sondagem e engenharia.

A Recorrente defende que tais serviços constituem dispêndios essenciais à produção.

O julgador de primeira instância negou provimento sob o fundamento de que os serviços eram utilizados em etapa anterior a da produção.

Sobre este ponto entendo que assiste razão a Recorrente.

De fato, não parece haver dúvida quanto a essencialidade dos serviços, sendo que o próprio julgador de primeira instância reconhece tal argumento.

*154. Diante desta descrição, do que já foi analisado sobre as atividades da interessada, e todas as etapas do processo produtivo*

*que são desenvolvidas até a etapa de fabricação dos produtos finais, fica claro que tais serviços referem-se à fase inicial (serviços técnicos relacionados à fase extrativa) de suas atividades e, portanto, fazem parte de etapa anterior à etapa de produção dos bens que serão comercializados pela empresa.*

*155. Embora se tratem de dispêndios essenciais à produção dos bens comercializados pela interessada, não são aplicados ou consumidos, de maneira direta, no processo produtivo dos bens destinados à venda. (e-fl. 646)*

Além do mais, o CARF possui jurisprudência sobre o reconhecimento de serviços essenciais como fazendo jus aos créditos.

*PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO. ATIVIDADE DE MINERAÇÃO. HIPÓTESES DE CRÉDITO. INSUMOS. O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à Cofins refere-se aos produtos e serviços necessários ao processo produtivo. Geram direito a crédito a ser descontado da contribuição para o PIS e da Cofins apuradas de forma não-cumulativa na atividade exercida pela recorrente os gastos incorridos com (i) serviços prestados no mineroduto; (ii) aluguel de veículos, de máquinas e equipamentos; (iii) locação de dragas, reboque, serviço de rebocador e portuários; (iv) serviços de limpeza, recolhimento e transporte de rejeitos; (v) serviços de topografia, operações de efluentes, serviços de drenagens, análises físicas e químicas; (vi) usinas manutenção e conservação; (vii) obras de construção civil e (viii) combustíveis. Aos créditos concedidos em relação (i) aos serviços prestados no mineroduto e (ii) a obras civis e outros serviços sobre máquinas e equipamentos devem ser respeitadas as regras de depreciação, conforme inc. III, do § 1º do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. (CARF Acórdão nº 3201-003.317 do Processo 10680.901860/2012-56 Data 31/01/2018)*

Diante de todo o exposto voto por dar provimento.

### **Serviços de “carregamento e expedição” e “cabotagem”**

*Na conta 4221001 (Serviços Prestados Prod. RJ), verifica-se que a Fiscalização glosou gastos identificados na planilha "Relatório de Créditos", anexada ao despacho decisório, como serviços de "carregamento e expedição" e "cabotagem". (e-fl. 711)*

Neste tópico a fiscalização glosou despesas de serviços de carregamento e expedição” e “cabotagem”.

Foram glosados os seguintes serviço:

- carga, descarga, inclusive, de insumos importados, desembarcados no porto de Paranaguá/PR;
- testes e análises técnicas da matéria-prima recebida;
- arrumação e ensacamento de mercadorias, em várias etapas do processo (desembarque de matéria-prima, movimentação interna, ensacamento);
- Armazenagem e Transporte (fretes) após o desembarque no porto;

- serviços de transbordo, isto é, serviços de carga e descarga de uma forma de transporte para outra (transporte multimodal), o que se dá na fase de obtenção da matériaprima importada;

- serviços de operação de máquinas (tratores e empilhadeiras) utilizados, fundamentalmente, na etapa extrativa do minério e na movimentação interna de insumos, como já descrito anteriormente.

A Recorrente afirma que estes serviços são essenciais o processo produtivo.

O julgador de primeira instância negou provimento sob o fundamento de que os serviços eram utilizados em etapa anterior a da produção.

Sobre este ponto entendo que assiste razão a Recorrente.

De fato, não parece haver dúvida quanto a essencialidade dos serviços, sendo que o próprio julgador de primeira instância reconhece tal argumento.

*142. Pelas descrições dos serviços acima listados, nota-se que, apesar de essenciais ao processo produtivo, são gastos referentes a etapas diversas, anteriores nas atividades da interessada, sendo que nenhum deles é aplicado diretamente na obtenção dos produtos destinados à venda. (e-fl. 645)*

Além do mais, o CARF possui jurisprudência sobre o reconhecimento de serviços essenciais com fazendo jus aos créditos.

*COFINS. CRÉDITOS. AGROINDÚSTRIA. INSUMOS UTILIZADOS NA PRODUÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA. POSSIBILIDADE. CRÉDITOS RECONHECIDOS. 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, sendo revertidas as glosas no caso concreto: (i-1) paletes, estrados, bases e tampas de madeira e arames galvanizados não registrados no ativo não circulante; (i-2) Serviços de Movimentação Interna e Logística; (i-3) "Limpeza do Pátio/Forno", "Prestação Serviço Limpeza", "Limpeza Pátio de Madeira/Caustificação", "Serviços de Conservação Fabril", Serviços de Limpeza/Caustificação, Manutenção em Balança", "Serviços Sazonal de Balanças", "Serviços de Balança e Expedição", e "Serviços de Monitoramento" relacionados à área ambiental/florestal, e de produção; (i-4) traçamento, desgalhamento, corte de madeira, aplicação aérea de inseticida, e manutenção de carreadouros. (CARF Acórdão nº 3401-005.080 do Processo 10865.721893/2012-56 Data 23/05/2018)*

Diante de todo o exposto voto por dar provimento.

**Serviços de dragagem e “limpa fossa”**

*Serviços de dragagem e “limpa fossa”*: se referem às etapas de deslamagem e flotação, as quais têm por finalidade a purificação dos minérios beneficiados pela Recorrente. (647)

*Verifica-se que a Fiscalização glosou dispêndios com serviços de dragagem (fornecedor: DRAGAGEM NOVO HORIZONTE LIDA) e serviços de “manutenção/ limpa fossa” (fornecedor: “JOSE ANTONIO MUNHOZ JAU ME” — 1 única NF). (e-fl. 723)*

Neste tópico a fiscalização glosou despesas de serviços de dragagem e “limpa fossa”.

A Recorrente afirma que estes serviços são essenciais o processo produtivo.

Sobre este ponto entendo que assiste razão a Recorrente.

Diante de todo o exposto voto por dar provimento.

#### **Serviços de “fabricação de brita”**

*Serviços de “fabricação de brita”*: relacionados com a etapa da britagem das rochas fosfáticas, que consiste em quebrar as rochas para que elas se tornem menores e, assim, estejam aptas a passar para a fase seguinte do processo (moagem). (e-fl. 647)

*Ainda na Conta 4221001, a Fiscalização procedeu à glosa de gastos com “fabricação de brita” (fornecedor: EPCCO - ENG DE PROJ CONSULT E CONST). (e-fl. 725)*

Neste tópico a fiscalização glosou despesas de serviços de “fabricação de brita”.

A Recorrente afirma que estes serviços são essenciais o processo produtivo.

Sobre este ponto entendo que assiste razão a Recorrente.

Diante de todo o exposto voto por dar provimento.

#### **Corte e carregamento PJ (conta 4221004)**

*Corte e carregamento PJ (conta 4221004) - neste caso descreve os serviços de cada fornecedor, conforme segue:*

*- “TOPERMONT TOBIAS PERFURAÇÃO E DESMONTE LTDA.” e “METAL AR”*: prestam serviços especializados de perfuração, desmonte mecânico de rochas e desmonte de rochas a céu aberto, etapas estas que são essenciais para obtenção do principal insumo do processo produtivo da Recorrente (Fósforo).

*-FOGANHOLI AGRONEGOCIOS LTDA ME*: serviços de corte de lenha empregada nos fornos rotativos de secagem do concentrado apatítico, no processo de produção de fertilizantes e de ácido fosfórico empregado na produção de ração animal.

*- A “FAGUNDES CONSTRUÇÃO E MINEIRAÇÃO LTDA.”*: presta à Recorrente serviços especializados de mineração e locação de equipamentos pesados com cessão de mão-de-obra de operadores habilitados para operar tais equipamentos. (e-fl. 647)

Neste tópico a fiscalização glosou despesas de serviços de perfuração, desmonte mecânico de rochas e desmonte de rochas a céu aberto.

A Recorrente afirma que estes serviços são essenciais o processo produtivo.

Sobre este ponto entendo que assiste razão a Recorrente.

Diante de todo o exposto voto por dar provimento.

#### **Carga e Descarga (conta 4352006)**

*Na Conta 4352006, a Fiscalização procedeu à glosa de vários gastos que, a despeito de uma classificação contábil aparentemente equivocada, devem gerar direito a créditos de COFINS, por razões já expostas anteriormente. (e-fl. 729)*

Neste tópico a fiscalização glosou despesas de serviços de operador portuário, descarga e movimentação de produtos e transbordo (transporte multimodal).

A Recorrente afirma que estes serviços são essenciais o processo produtivo.

Sobre este ponto entendo que assiste razão a Recorrente.

Diante de todo o exposto voto por dar provimento.

#### **Demais Serviços PJ (CONTA 4351007)**

*Verifica-se que a Fiscalização procedeu à glosa integral da Conta 4351007 ("Demais Serviços PJ"), sob justificativa de que os vários serviços ali lançados não seriam aplicados diretamente na produção. (e-fl. 734)*

Neste tópico a fiscalização glosou despesas de serviços de fornecedores variados.

A Recorrente afirma que estes serviços são essenciais o processo produtivo. Descreve especificamente os serviços de corte de lenha, fornecido pela empresa "Eko Energética Transportes Ltda."

Sobre este ponto entendo que assiste razão parcial a Recorrente.

Na falta da descrição detalhada dos serviços englobados nessa glosa, entendo apenas o corte de lenha como essencial a atividade produtiva.

Diante de todo o exposto voto por dar provimento apenas para o serviço de corte de lenha.

#### **Serviços Manutenção Elétrica PJ País (4351001)**

*Na Conta 4351001, a Fiscalização procedeu à glosa de fornecedores variados, com valores relativamente pouco expressivos, sob alegação de que se trataria de custos com "ar condicionado", que não teriam relação direta com a produção. (e-fl. 735)*

Neste tópico a fiscalização glosou despesas de serviços de fornecedores variados sob alegação de que se trataria de custos com "ar condicionado", que não teriam relação direta com a produção.

A Recorrente afirma que se trata de serviço essencial para a produção de ácido sulfúrico. Mais especificamente se refere ao serviço prestado pela empresa AFRIOTHERM.

*Entretanto, saliente-se que o fornecedor com valor mais expressivo nesta conta (AFRIOTHERM AR CONDICIONADO LTDA — R\$ 5.144,20) é uma empresa que presta serviços especializados de manutenção de equipamentos de refrigeração industrial e*

*exaustão, que são essenciais para o processo produtivo de ácido sulfúrico, uma vez que o principal insumo deste produto (Enxofre) é altamente inflamável. (e-fl. 736)*

Sobre este ponto entendo que assiste razão parcial a Recorrente.

Diante de todo o exposto voto por dar provimento.

#### **Serviços Manutenção Mecânica PJ País (4351003)**

*Nesta conta (4351003), a Fiscalização glosou gastos referentes a serviços tomados da empresa "MB CONSULTORES LTDA." — fornecedor mais significativo nesta conta (R\$ 4.105,90). (e-fl. 736)*

Neste tópico a fiscalização glosou despesas de serviços de limpeza de tanques de ácido sulfúrico, inspeção de instalações, lubrificação industrial e outros.

A Recorrente afirma que se trata de serviço essencial.

Sobre este ponto entendo que assiste razão Recorrente.

Diante de todo o exposto voto por dar provimento.

#### **Serviços Manutenção Civil PJ País (4351004)**

*Nesta Conta, a Fiscalização procedeu à glosa de alguns gastos que, a despeito de uma classificação contábil aparentemente imprecisa, merecem conferir créditos de COFINS.*

*"HG ELETRICA MANUTEN COM MAT ELETRIC" (nome fantasia "HC ENGENHARIA"), fornecedor com os valores mais expressivos na Conta (R\$ 34.124,71), por exemplo, se dedica à prestação de serviços de topografia, que — pelas razões expostas nos tópicos anteriores — devem gerar direito a créditos de COFINS.*

*De igual modo, o segundo fornecedor com valores mais significativos ("PRESERJAC SERVIÇOS E TRANSPORTES SC" — R\$ 14.333,19) é uma empresa que se dedica à prestação de serviços de operação de equipamentos para transporte e elevação de cargas<sup>3º</sup> (cessão de mão-de-obra) — ou seja, trata-se de serviços de operação do maquinário pesado empregado no processo produtivo da Recorrente, em diversas etapas. (e-fl. 738)*

Neste tópico a fiscalização glosou despesas de serviços já mencionados em tópicos anteriores.

A Recorrente afirma que se trata de serviço essencial.

Sobre este ponto entendo que assiste razão Recorrente.

Diante de todo o exposto voto por dar provimento.

#### **Demais Serviços (4352009)**

*Nesta Conta, a Fiscalização procedeu à glosa de alguns gastos que, embora classificados contabilmente de forma imprecisa, conferem direito a créditos de COFINS, por razões, inclusive, já mencionadas nos tópicos anteriores dessa defesa. (e-fl. 738)*

Neste tópico a fiscalização glosou despesas de serviços já mencionados em tópicos anteriores, tais como soldagem, topografia, escavação, lubrificação industrial, e manutenção preditiva.

A Recorrente afirma que se trata de serviço essencial.

Sobre este ponto entendo que assiste razão Recorrente.

Diante de todo o exposto voto por dar provimento.

### **Aluguéis de equipamentos (Conta 4385002)**

*Na Conta 4385002, a Fiscalização procedeu à glosa de gastos com serviços de remoção de borra de enxofre (remoção de resíduos), serviços estes que foram prestados pela empresa "SUERO TERRAPLANAGEM E LOCAÇÃO" (R\$ 197.435,96). (e-fl. 739)*

Neste tópico a fiscalização glosou despesas de aluguéis de equipamentos.

A Recorrente afirma que se trata de serviço essencial.

Sobre este ponto entendo que assiste razão parcial a Recorrente.

Da leitura dos autos observo que os serviços de remoção de borra de enxofre (remoção de resíduos) com contrato são aqueles prestados pela empresa "SUERO TERRAPLANAGEM E LOCAÇÃO". A negativa do julgador de primeira instância foi com base na falta de distinção entre aluguéis e serviços.

Entendo que a distinção não é necessária para caracterizar a essencialidade.

Diante de todo o exposto voto por dar provimento apenas para a glosa dos valores da empresa "SUERO TERRAPLANAGEM E LOCAÇÃO".

### **Fretes**

Sob essa categoria foram glosados valores associados as despesas com fretes em geral.

- Fretes na venda;
- Fretes nas demais operações;
- Fretes de insumos não-tributados;

O CARF tem jurisprudência onde entende que as atividades de logística e movimentação interna integram o processo produtivo. Ver acórdãos: CARF - Acórdão n.º 3403-001.597; CARF - Acórdão n.º 3302-003.097; e CARF - Acórdão n.º 3402-002.881.

Nessa mesma linha, a jurisprudência recente do CARF é no sentido de aceitar os créditos com as despesas de frete em geral.

*CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETE. MOVIMENTAÇÃO DE PRODUTOS EM FABRICAÇÃO OU ACABADOS ENTRE ESTABELECEMENTOS DO CONTRIBUINTE. As despesas com fretes para transporte de produtos em elaboração e, ou produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte, pagas e/ ou creditadas a pessoas jurídicas, mediante conhecimento de transporte ou de notas fiscais de prestação de serviços, geram créditos básicos de Cofins, a partir da competência de fevereiro de 2004, passíveis de dedução da contribuição devida e/ ou de*

*ressarcimento/compensação. Precedentes. Recurso Especial da Contribuinte provido. Acórdão/CSRF n.º 9303-004.318, de 02.01.2017.*

*DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA. POSSIBILIDADE. De acordo com artigo 3º da Lei n.º 10.833/03, que é o mesmo do inciso II, do art. 3º, da Lei n.º 10.637/02, que trata do PIS, pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresária, portanto, capaz de gerar créditos de PIS não cumulativo sobre despesas com o descarregamento de mercadorias no porto e seu transporte até a unidade fabril por tubovia, despesas de armazenagem e fretes na operação de venda. CARF, Acórdão n.º 9303-005.941 do Processo 11080.722809/2009-14, Data 28/11/2017*

Os gastos listados nos autos nessa categoria me parecem essenciais a produção. Assim, entendo que atendem aos parâmetros de essencialidade, relevância ou imprescindibilidade.

Voto por reverter as glosas dos serviços de frete.

#### **Bens do Imobilizado**

*A Fiscalização glosou Itens da planilha de imobilizado, sob alegação de que não estariam vinculados à produção. Dentre os itens glosados, verifica-se alguns dispêndios identificados como "SERVIÇOS DE SEGURANÇA EM ESTRUTURAS E TUBULAÇÕES" ou, simplesmente, "SERVIÇOS DE SEGURANÇA". (e-fl. 764)*

Neste tópico a fiscalização glosou despesas relacionadas a móveis e utensílios, equipamentos de informática, software e serviços de segurança por se tratar de bens utilizados em áreas administrativas ou comerciais.

A Recorrente afirma que a denominação é imprecisa, sendo que se trata de construção de estruturas e tubulações incorporadas ao ativo imobilizado e que são empregadas diretamente no processo produtivo de ácido sulfúrico.

O julgador de primeira instância argumenta que a Recorrente listou as despesas de maneira imprecisa, sem que a natureza destas operações e a sua identificação fossem definidas.

Sobre o tópico, observo 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 n.º 3401-001.582 do Processo 13981.000207/2005-42 Data 01/09/2011.*

Sobre este ponto entendo que não assiste razão a Recorrente.

Diante do exposto voto por negar provimento.

**Conclusão**

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

<b>Assuntos analisados</b>	<b>Voto</b>
Compras – Aditivos e Cargas para Fertilizantes	Dar provimento
Bens classificados no capítulo 31 da TIPI - Enxofre	Negar provimento
Bens classificados no capítulo 25 da TIPI (Caulim e rocha fosfática)	Dar provimento
Amido de milho (TIPI 11.03)	Dar provimento
Embalagens big bags	Dar provimento
Barras de metal – moinhos de barra	Dar provimento
Combustíveis e lubrificantes empregados na movimentação interna de insumos (óleo diesel, gás GLP, gás natural)	Dar provimento
"Aditivos de Moagem"; "Explosivos P.J. País"; "Combustíveis e Lubrificantes" (Contas 4223006, 4223002 e 4223001)	Dar provimento
"Materiais manut. mecânica PJ" e "combustíveis" (contas 4351011 e 4371001)	Dar provimento parcial apenas para o GLP das empilhadeiras
“Materiais manut. Produção PJ país” (conta 4351013)	Dar provimento
Serviços de topografia, sondagem e engenharia	Dar provimento
Serviços de “carregamento e expedição” e “cabotagem”	Dar provimento
Serviços de dragagem e “limpa fossa”	Dar provimento

Serviços de “fabricação de brita”	Dar provimento
Corte e carregamento PJ (conta 4221004)	Dar provimento
Carga e Descarga (conta 4352006)	Dar provimento
Demais Serviços PJ (CONTA 4351007)	Dar provimento apenas para o serviço de corte de lenha
Serviços Manutenção Elétrica PJ País (4351001)	Dar provimento
Serviços Manutenção Mecânica PJ País (4351003)	Dar provimento
Serviços Manutenção Civil PJ País (4351004)	Dar provimento
Demais Serviços (4352009)	Dar provimento
Aluguéis de equipamentos” (Conta 4385002)	Dar apenas para a glosa dos valores da empresa "SUERO TERRAPLANAGEM E LOCAÇÃO"
Frete	Dar provimento

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

LEONARDO CORREIA LIMA MACEDO