



**Processo nº** 13558.902120/2016-64  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3401-011.013 – 3<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 4<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária**  
**Sessão de** 24 de outubro de 2022  
**Recorrente** ATLANTIC NICKEL MINERACAO LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

**CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.**

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, conforme decidido no REsp n. 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para, observados os demais requisitos da lei, reconhecer: (I) por unanimidade de votos, os créditos relativos (i) aos materiais considerados como genéricos, mas que se referem a componentes, partes, peças e itens de manutenção de máquinas e equipamentos, comprovados por meio das notas fiscais apresentadas; (ii) aos serviços de limpeza e manutenção, análise e monitoramento do processo produtivo prestados pelos fornecedores Hidropig Indústria Comércio e Prest. Serv. Ltda. e Serviços Especializados em Máquinas, Equipamentos e peças Ltda. – SEMEP; (iii) aos serviços topográficos, análises químicas e serviços de projetos e consultoria; (iv) aos serviços de recuperação e confecção de pinos e buchas utilizados nas esteiras que compõe a linha de produção; (v) aos serviços de manutenção de empilhadeiras; (vi) ao serviço de manutenção do sistema de alarme de incêndio; (vii) ao serviço de manutenção e calibração de balanças para pesagem de minério; (viii) ao frete de insumos no mercado externo (do porto ao estabelecimento); (ix) à armazenagem na operação de venda; (x) aos serviços geológicos, geotécnicos e planejamento de lavra; (xi) ao sistema operacional da mina (software) e serviço de TI correlato; (xii) aos serviços prestados pelas empresas OUTOTEC Tecnologia do Brasil, ORTENG Equipamentos Industriais, Work Machin e Regigant Recuperadora de Pneus e partes e peças empregadas; (xiii) aos bens utilizados na construção/adequação do almoxarifado e oficina; (xiv) às máquinas, equipamentos e ferramental equivocadamente informadas sob a NCM de “plantas vivas e algodão”; e (xv) aos serviços/materiais incorporados à planta de processamento de minério e ao processo de britagem; e (II) por maioria de votos, os créditos relativos (i) ao aluguel de caminhão Munk, caminhão comboio e seus lubrificantes, caminhão pipa, caminhão truck e caminhões e escavadeiras para a etapa da mina; e (ii) aos equipamentos auxiliares para construção e limpeza das vias de acesso, suas partes e peças e seus fretes de aquisição (ativo

imobilizado), vencido, nesses itens, o Conselheiro Arnaldo Diefenthaeler Dornelles, que não reconhecia o crédito em relação aos veículos classificados no Capítulo 87 da NCM.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaeler Dornelles - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Vieira Kotzias - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Gustavo Garcia Dias dos Santos, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Winderley Moraes Pereira, Fernanda Vieira Kotzias, Marcos Antonio Borges (suplente convocado), Carolina Machado Freire Martins, Leonardo Ogassawara de Araujo Branco, Arnaldo Diefenthaeler Dornelles (Presidente).

## Relatório

O processo em epígrafe tem por objeto a análise dos créditos de PIS/COFINS, apurados pela Recorrente pelo regime da não-cumulatividade, relativos ao período do 2º trimestre de 2010 ao 3º trimestre de 2012, os quais foram inicialmente glosados pela DRF/ITA.

De acordo com o Relatório Fiscal, verifica-se que a Fiscalização glosou os créditos apurados pela Recorrente, por discordar da possibilidade de apropriação relativamente aos seguintes itens:

### **1 – BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS:**

- 1.1 – Combustíveis e Lubrificantes (considerados como utilizados no transporte de estéril);**
- 1.2 - Materiais, Partes e Peças de Reposição (considerados como utilizados no transporte de estéril);**
- 1.3 - Materiais de reposição relacionados à tubulação e materiais utilizados na estrutura contra incêndios da mina;**
- 1.4 – Materiais cuja descrição foi considerada como genérica;**
- 1.5 – Materiais para análises Químicas;**
- 1.6 - Bens adquiridos de Pessoa Jurídica domiciliada no exterior vinculada a receita de exportação.**

### **2 – SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS:**

- 2.1 - Serviço de Manutenção relacionados a equipamentos de escavação, transporte e carregamento, manutenção/recauchutagem de pneu de transporte e carregamento, serviços de reforma de pneu fora de estrada, sistema de operação de transportes e carregamento;**
- 2.2 - Serviços de Manutenção em Equipamentos de Laboratório de Amostragem e Equipamentos de Combate a Incêndio na Mina;**
- 2.3 – Supostos serviços de Consultoria Técnica Industrial;**
- 2.4 – Serviços de Limpeza, Manutenção e Monitoramento;**
- 2.5 – Serviços Topográficos, Análises Químicas, Serviços de projetos e Consultoria;**
- 2.6 - Demais Serviços.**

### **3 – ENERGIA ELÉTRICA**

*Apropriação de Crédito sobre valor cheio da nota, incluindo ICMS Substituição.*

**4 – CRÉDITOS SOBRE ALUGUÉIS DE PRÉDIOS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS, PAGOS A PESSOA JURÍDICA, UTILIZADOS NA ATIVIDADE DA EMPRESA:**

**4.1 - Aluguel de Veículos;**

**4.2 - Aluguéis de Prédios Locados de Pessoas Jurídicas.**

**5 – ARMAZENAGEM DE MERCADORIA E FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA**

**5.1 - Despesas de Frete;**

**5.2 - Frete De Produtos Supostamente Não Identificados ou Lançamentos Duplicados;**

**5.3 – Frete de matéria-prima adquirida de Pessoa Jurídica domiciliada no exterior vinculado à receita de exportação;**

**5.4 – Despesas com Armazenagem na operação de venda.**

**6 – BENS DO ATIVO IMOBILIZADO**

A DRJ/SRD, em análise à Manifestação de Inconformidade apresentada pela Recorrente, manteve a maior parte das glosas dos créditos, conforme se verifica pela ementa da decisão abaixo transcrita:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL**

*Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011*

**REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.**

*No regime da não cumulatividade, o termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que sejam essenciais ou relevantes para produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.*

**IMPORTAÇÃO VINCULADA A RECEITA DE EXPORTAÇÃO. CRÉDITOS. RESSARCIMENTO E COMPENSAÇÃO.**

*Os créditos relativos à importação de bens e serviços vinculados a receitas de exportação podem ser objeto de compensação e de resarcimento.*

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ENERGIA ELÉTRICA.**

*O ICMS cobrado do fornecedor/geradora de energia elétrica na condição de responsável (substituto tributário) referente à operação de venda interestadual a consumidor final não integra o custo da energia adquirida para fins de cálculo de crédito do PIS no regime de apuração não cumulativa.*

**CRÉDITOS. ALUGUEL DE VEÍCULOS. IMPOSSIBILIDADE.**

*Não há direito a crédito da não cumulatividade do PIS sobre os valores pagos a pessoa jurídica a título de aluguel de caminhões, tratores e similares, pois o aluguel de veículos não é abrangido pela hipótese de creditamento do inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.*

**FRETE. AQUISIÇÃO DE INSUMOS.**

*Na sistemática de apuração não cumulativa do PIS, não há possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, em relação aos dispêndios com serviços de transporte suportados pelo adquirente na aquisição de produtos. Tais dispêndios, em regra, devem ser apropriados ao custo de aquisição dos bens, e a possibilidade de creditamento deve ser aferida em relação aos correspondentes bens adquiridos.*

**FRETE. BENS IMPORTADOS.**

*Inexiste possibilidade de se apurar crédito isolado sobre os valores pagos a título de fretes pagos no transporte em território nacional de insumos importados.*

**ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. CUSTO DE AQUISIÇÃO. VEÍCULOS.**

*A apropriação de créditos com base no valor de aquisição restringe-se a máquinas e equipamentos na legislação de regência, nela não se enquadrando despesas com veículos.*

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

*Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011*

**PEDIDO DE DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.**

*A diligência objetiva subsidiar a convicção do julgador e se restringe à elucidação de pontos duvidosos para o deslinde de questão controversa, mas não se justifica quando o fato possa ser demonstrado pela juntada de documentos.*

**ÔNUS DA PROVA. DIREITO CREDITÓRIO.**

*É atribuição do contribuinte a demonstração da efetiva existência do direito creditório pleiteado.*

*Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte*

*Direito Creditório Reconhecido em Parte*

Irresignada, a empresa apresentou recurso voluntário de modo a defender seu direito à integral homologação dos créditos pleiteados e, alternativamente, requerendo realização de diligência para apuração de eventuais dúvidas em respeito ao princípio da verdade material.

O processo foi então encaminhado ao CARF, sendo a mim distribuído para análise e voto.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Fernanda Vieira Kotzias, Relatora.

O recurso é tempestivo e preenche todos os demais requisitos de admissibilidade legalmente previstos, motivo pelo qual deve ser conhecido.

Conforme se depreende do relatório, trata-se de PER sobre créditos decorrentes do regime não-cumulativo de PIS/COFINS, os quais foram classificados pela recorrente em seu recurso voluntário em sete categorias principais a partir de sua natureza: (i) bens utilizados como insumos; (ii) serviços utilizados como insumos; (iii) energia elétrica; (iv) aluguéis de máquinas e equipamentos; (v) fretes de aquisição de insumos e ativo imobilizado; (vi) despesas com armazenagem na operação de venda e (vii) bens de ativo imobilizado.

Considerando o grande número de rubricas discutidas no presente processo, para que a seja possível avaliar com a devida atenção e profundidade a questão, inicia-se a presente análise com breves ponderações a respeito do conceito de insumo para fins de creditamento de PIS/COFINS e, em seguida, passa-se a análise individualizada de cada uma das despesas apontadas acima.

### 1) Do Conceito de Insumos

A sistemática da não-cumulatividade para as contribuições do PIS e da COFINS foi instituída, respectivamente, pela Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº

10.637/2002 (PIS) e pela Medida Provisória nº 135/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003 (COFINS). O art. 3º, inciso II de ambas as leis autoriza a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.

A Emenda Constitucional nº 42/2003 estabeleceu no §12º, do art. 195 da Constituição Federal o princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais, consignando a sua definição por lei dos setores de atividade econômica. Portanto, a constituição deixou a cargo do legislador ordinário a regulamentação da sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS.

A Secretaria da Receita Federal apresentou nas Instruções Normativas nos 247/02 e 404/04 uma interpretação sobre o conceito de insumos passíveis de creditamento pelo PIS e pela COFINS um tanto restritiva, semelhante ao conceito de insumos empregado para a utilização dos créditos do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, previsto no art. 226 do Decreto nº 7.212/2010 (RIP). Este entendimento extrapola as disposições previstas nas Leis nos 10.637/02 e 10.833/03, contrariando o fim a que se propõe a sistemática da não-cumulatividade das referidas contribuições.

Nesta mesma linha de entendimento, igualmente incorre em erro quando se utiliza a conceituação de insumos conforme estabelecido na legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, visto que esta seria demasiadamente ampla. Segundo o RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, poder-se-ia enquadrar como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica, ou seja, seria insumo na sistemática da não cumulatividade das contribuições sociais todos os bens ou serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços.

Portanto, é entendimento deste Conselho que o conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, deve ser interpretado seguindo o critério da essencialidade. Este critério busca uma posição "intermediária" construída pelo CARF na definição insumos, com vistas a alcançar uma relação existente entre o bem ou serviço, utilizado como insumo e a atividade realizada pelo Contribuinte.

Reproduzo a seguir um conceito de insumo consignado no Acórdão nº 9303003.069, construído a partir da jurisprudência do próprio CARF, e que vem servindo de base para os julgamentos dos processos deste Conselho:

[...] Portanto, "insumo" para fins de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativos, partindo de uma interpretação histórica, sistemática e teleológica das próprias normas instituidoras de tais tributos (Lei nº. 10.637/2002 e 10.833/2003), deve ser entendido como todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda, e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo. (grifo nosso)

Sintetizando, para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS, imprescindível a sua essencialidade ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente, bem como haja a respectiva prova.

O Superior Tribunal de Justiça adota o mesmo entendimento conforme pode ser observado no julgamento do recurso especial nº 1.221.170/PR, cuja ementa segue abaixo reproduzida:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTES DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos reais a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

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

(*REsp 1.221.170/PR, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 22/02/2018, DJe 24/04/2018*)

Portanto, após o relato do entendimento predominante a respeito da conceituação de insumos na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e para a COFINS, adentremos nas circunstâncias que regem o caso concreto.

## 2) Dos créditos pleiteados pela recorrente

### 2.1 Bens e serviços utilizados como insumos com descrição genérica

No que diz respeito aos bens utilizados como insumos, as únicas glosas mantidas pela DRJ dizem respeito àqueles materiais cuja descrição foi considerada genérica e, portanto, cujo uso não teria sido passível de identificação:

“80. Na questão dos materiais com descrição genérica, a interessada resume-se a afirmar que os lançamentos indicam a sua regularidade, por dizerem respeito a materiais para

*equipamentos, sem trazer provas de seu uso, para demonstrar adequar-se aos critérios de essencialidade e relevância do processo produtivo.”*

Diante disso, além de dar explicações sobre a essencialidade/relevância dos mesmos ao seu processo produtivo, a recorrente junta aos autos uma série de NFs com o intuito de demonstrar que os produtos em questão referem-se a componentes, partes, peças e itens de manutenção de máquinas e equipamentos.

A título de exemplo, a recorrente esclarece que a NF juntada aos autos, cuja descrição indica se tratar de “aquisição de kit de reparo do cilindro de acionamento da caçamba de escavadeira” relaciona-se com a atividade de movimentação de minério.

Ora, ainda que se deva concordar com a fiscalização e a DRJ sobre o ônus probatório que recai sobre a empresa, entendo que a exigência de que cada item seja devidamente justificado e relacionado com a parte do processo produtivo a que se destina é algo complexo e quase impossível de se exigir para um processo dessa extensão.

O que me parece razoável – e que costuma ser a prática adotada por esta Turma – é de que a fiscalização glose os itens que não puderam ser compreendidos ou associados de forma imediata.

Verificando as referidas NFs, é possível confirmar as alegações da recorrente, sendo os documentos auto-explicativos e claros ao indicar que todos os itens em questão possuem aplicação industrial. Portanto, entendo que as glosas em questão devem ser revertidas para todos os itens constantes das NFs acostadas aos autos, atendidos os demais requisitos da legislação.

## 2.2 Serviços utilizados como insumos

No que diz respeito aos serviços tidos como insumo, as glosas mantidas pela DRJ e que são, agora, objeto de recurso voluntário dizem respeito aos seguintes itens: (i) manutenção de combate a incêndio da mina; (ii) materiais e serviços de limpeza, manutenção, análise e monitoramento do processo produtivo; (iii) serviços topográficos, análises químicas, serviços de projetos e consultoria; (iv) serviço de montagem de equipamento; e (v) outros serviços.

Quanto ao **item i**, manutenção de combate a incêndio da mina prestados pela empresa **Semon Manutenção e Montagens Ltda.**, a recorrente alega que a glosa se deu pelo fato de a fiscalização ter considerado que se tratava de consultoria técnica industrial, não passível de creditamento.

Analizando o conteúdo do acórdão da DRJ, verifica-se que foi reconhecido o direito a crédito sobre serviços de manutenção sistema de combate a incêndio da mina:

*“106. No tocante aos serviços de manutenção nos equipamentos de combate a incêndio, a fiscalização afirma que não se pode considerar “combate a incêndio” como parte ou etapa do processo produtivo [...]”*

*115. No mesmo sentido, analisam-se os serviços de manutenção de equipamentos de combate a incêndio. Como já foi determinado neste voto, o sistema de combate a*

**incêndio é item relevante do processo produtivo por imposição legal, e, portanto, tais serviços de manutenção podem ser considerados insumos”.**

De forma mais específica, a DRJ enfrenta os argumentos da recorrente quanto às NFs emitidas pela empresa Semon Manutenção e Montagens Ltda, afirmando que as NFs da referida empresa que tratam do sistema de incêndio não constam da relação de notas glosadas, motivo pelo qual não haveria razão para qualquer reversão.

A recorrente, por sua vez, repisa os mesmos argumentos no recurso voluntário, indicando NFs e argumentando sobre a relevância do combate a incêndio para o processo produtivo, não se ocupando em esclarecer ou contraditar as conclusões da DRJ quanto a ausência de glosa a ser revertida.

Diante disso, por se tratar de argumentos que não se amoldam ao presente momento da lide, entendo que a decisão de piso deve ser mantida neste ponto.

Quanto ao **item ii**, serviços de limpeza e manutenção, análise e monitoramento do processo produtivo, as glosas refutadas referem-se a NFs de quatro empresas específicas: (i) Technoblast Serviços de Detonação e Sismografia Ltda.; (ii) Fluid Indústria e Comércio Hidráulico Ltda.; (iii) Hidropig Indústria Comércio e Prest. Serv. Ltda. e (iv) Serviços Especializados em Máquinas, Equipamentos e peças Ltda. - SEMEP.

No caso da Technoblast, a recorrente admite que houve erro na anexação da NF, motivo pelo qual a fiscalização e a DRJ corretamente entenderam que a nota fiscal da TECHNOBLAST anexada pela contribuinte “não faz parte da relação de três notas fiscais glosadas no período de 2010 a 2012”.

Buscando corrigir a situação, a recorrente junta aos autos a NF correta, cuja descrição trata de serviço de “calibração de sismógrafo” e explica que se trata de “aparelho essencial na operação da mina da Recorrente, pois detecta, amplia e registra as vibrações da terra, sejam elas provocadas por processos naturais ou pelas máquinas de extração, de forma que resta claro que tal serviço é essencial e diretamente empregado na produção da Mirabela, motivo pelo qual é devido o direito a crédito em favor da Recorrente”.

O mesmo problema foi verificado em relação aos serviços prestados pela empresa Fluid Indústria e Comércio Hidráulico Ltda, motivo pelo qual foi anexado a NF correta, acompanhada da explicação de que se trata de “contratação de serviço de locação de equipamento para tratamento de óleo lubrificante utilizado nas máquinas e equipamentos da planta de beneficiamento de minério, os quais são essenciais para eliminar partículas sólidas prejudiciais à lubrificação, de forma a garantir que as máquinas utilizadas na produção não sejam degradadas prematuramente e, consequentemente, o óleo lubrificante possa ser recuperado, motivo pelo qual é devido o direito a crédito em favor da Recorrente”.

Por sua vez, as glosas sobre os serviços prestados pelos fornecedores Hidropig Indústria Comércio e Prest. Serv. Ltda. e Serviços Especializados em Máquinas, Equipamentos e peças Ltda. – SEMEP foram mantidas pela DRJ diante da constatação de que não se tratariam se serviços vinculados ao processo produtivo.

Em seu recurso, a recorrente busca esclarecer que o serviço de limpeza interna em tubulação de aço de carbono prestado pela Hidropig “é necessário para garantir a qualidade da operação, pois os tubos industriais transportam grandes quantidades de óleos, lubrificantes,

*líquidos, gases e produtos corrosivos, os quais, com o passar do tempo, vão se acumulando no interior dos tubos, o que demanda uma higienização frequente por parte da Recorrente”.*

Da mesma forma, defende que os serviços prestados pela SEMEP “referem-se à locação de caminhões pipa e equipamentos com tanques de lubrificantes, os quais são utilizados no serviço de limpeza realizado pela prestadora através do método de aspersão (procedimento de limpeza através do borrifamento de água e produtos com o aspersório) em máquinas, equipamentos e áreas da produção da Recorrente”.

Todas as NFs relativas a essas empresas foram novamente anexadas para facilitar a visualização e confirmação dos argumentos da recorrente.

Desta feita, tendo a recorrente trazido explicações detalhadas e documentos que comprovam a aplicação, direta ou indireta, de tais serviços ao processo produtivo, entendo que as glosas sobre serviços de limpeza e manutenção, análise e monitoramento do processo produtivo devem ser revertidas.

Quanto ao **item iii**, a recorrente busca indicar que os serviços topográficos, análises químicas, serviços de projetos e consultoria foram originalmente glosados pela fiscalização por entender que os mesmos seriam “*aplicados em etapas anteriores e/ou posteriores do processo produtivo, logo, não são aplicados durante o processo de produção do minério de níquel*”, ao passo que a DRJ manteve a glosa, mas pautou-se em justificativa diversa, referente ao entendimento de que “é considerado insumo o gasto com pesquisa que resulte em empreendimento que venha a produzir bens destinados a venda” e que “as notas fiscais se referem a serviços distintos de pesquisa. São notas de serviços de projeto, de consultoria técnica, topografia etc, para os quais a interessada deixou de comprovar que podem ser considerados como insumo”.

Com vistas a refutar ambas as conclusões, a recorrente argumenta que “*a fase de pesquisa, projetos, estudos de viabilidade e análises químicas e geológicas corresponde a atividade inerente e indispensável ao processo produtivo. São, inclusive, exigências legais prévias à autorização para efetivo aproveitamento das jazidas minerais, razão pela qual deve ser reconhecido o direito ao crédito respectivo*”.

E que, tais gastos “*são justamente o que torna possível o exercício da atividade da Recorrente de exploração do minério de níquel, até mesmo por se tratar de exigências legais prévias à autorização para o aproveitamento das jazidas minerais. Esse fato foi devidamente comprovado ao longo do procedimento de fiscalização (tanto que não foi questionado pelo Despacho Decisório), bem como por meio da Manifestação de Inconformidade apresentada*”.

Cabe indicar aqui que a recorrente, em suas defesas, não só descreve a que os serviços em questão se referem, como indica os dispositivos legais que os exigem como condição para concessão de lavra, a exemplo do art. 45 do Código de Mineração (Decreto nº 62.934/68), os arts. 3º e 14 do Código de Minas (Decreto-Lei nº 227/67).

Diante das explicações e documentos trazidos aos autos, entendo que assiste razão à recorrente, principalmente por se tratar de exigência legal e relacionada a viabilização de atividade altamente regulada pelo Estado. Assim, voto pela reversão das glosas sobre os serviços topográficos, análises químicas, serviços de projetos e consultoria correlata.

Quanto ao **item iv**, serviço de montagem de equipamento prestados pela Brastorno Ltda. (NF n. 2011/93), a DRJ manteve a glosa por entender que, apesar de ser passível

de creditamento, o mesmo se referiria ao ativo imobilizado, não sendo possível sua classificação como insumo, apenas como despesa de depreciação.

Opondo-se a esse entendimento, a recorrente defende que se trata de verdadeiro insumo à sua atividade, visto que o serviço se relaciona “à montagem de máquinas da Mirabela, utilizadas em seu processo produtivo, sendo evidente o direito da Recorrente aos créditos de PIS/COFINS correlatos”. Todavia, a título de argumentação, a recorrente faz pedido alternativo para que o referido serviço seja reconhecido como integrante do ativo imobilizado da área produtiva, de modo a permitir, ao menos, a tomada do crédito em 07 (sete) meses, nos termos da Lei nº 11.744/2008.

Ora, tratando-se de montagem de equipamento que faz parte do ativo imobilizado, correto o entendimento da fiscalização para a realização da glosa. Ademais, entendo que processos relativos a PER/DCOMP não se prestam a realizar eventuais alocações de crédito. O que ocorre é a declaração do crédito e sua classificação pelo contribuinte para que a autoridade realize ou não a sua validação/homologação. Desta feita, não há que se falar em pedido alternativo.

Por fim, a recorrente traz um tópico adicional para tratar dos demais serviços glosados, argumentando que “tanto a fiscalização, como a DRJ/SDR, não se deram ao trabalho de analisar efetivamente os dispêndios incorridos pela Recorrente ou, tampouco, de intimar a Recorrente para apresentar eventuais documentos que entendessem necessários à comprovação do direito a crédito, limitando-se a glosar o referido crédito sem qualquer fundamento que efetivamente motivasse o seu indeferimento”.

Afirma que os serviços glosados tratam de “serviços de manutenção de máquinas e equipamentos que estão diretamente relacionados ao seu processo produtivo. Para tanto, junta ao recurso as NFs e requer sejam devidamente considerados os créditos respectivos, em respeito ao princípio da verdade material”.

Pelas NFs juntadas e explicações trazidas pela recorrente, verifica-se que os serviços referem-se a recuperação e confecção de pinos e buchas utilizados nas esteiras que compõe a linha de produção; serviços de manutenção de empilhadeiras; serviço de manutenção do sistema de alarme de incêndio e serviço de manutenção e calibração de balanças para pesagem de minério.

Assim, em se tratando de dispêndios relacionados ao processo produtivo – alguns, inclusive, já discutidos pela DRJ e pelo CARF –, voto pela reversão das glosas sobre os serviços acima citados, de forma a manter apenas a glosa sobre o serviço de engenharia para avaliação de minério, visto que foi juntada apenas uma folha do contrato com o engenheiro que discrimina o valor dos serviços prestados, mas não informa o escopo do serviço prestado ou qualquer prova sobre sua vinculação ao processo produtivo.

## 2.3 Energia elétrica

No que se refere à energia elétrica, a fiscalização constatou que a empresa teria apurado créditos de PIS/COFINS sobre o valor total das NFs de aquisição, incluindo, de forma equivocada, os montantes recolhidos a título de ICMS-ST.

Da análise realizada pela DRJ, admitiu-se os argumentos da empresa de que o creditamento de PIS/COFINS segue regramento próprio, diverso do aplicável ao IPI e ao ICMS, o chamado substrutivo indireto. De acordo com este método, a não-cumulatividade do PIS e da COFINS é garantida por meio da concessão de crédito fiscal sobre compras (custos e despesas) definidas em lei, na mesma proporção da alíquota que grava as vendas (receitas). Todavia, por haver entendimento vinculante dentro da RFB por meio da Solução de Consulta COSIT n. 106/2014, entende que a glosa deve ser mantida.

Em sede de recurso voluntário, a recorrente volta a tratar da questão, repisando que o sistema incidente sobre o PIS e a COFINS difere dos demais tributos indiretos, e que a não-cumulatividade do tributo segue o que foi determinado pelo legislador por meio das Leis n. 10.637/02 e 10.833/03, cuja única exceção ao creditamento se dá nos casos de bens adquiridos não estiverem sujeitos ao pagamento das referidas contribuições, senão vejamos:

Lei nº 10.637/2002

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

*§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:*

*(...)*

*I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;*

*II - dos itens mencionados nos incisos IV, V e IX do caput, incorridos no mês;*

**§ 2º Não dará direito a crédito o valor:**

*(...)*

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

Diante disso, a conclusão da recorrente é que, para o legislador o “que importa é que a operação seja tributada. E, sendo o caso, o adquirente deve aplicar a sua alíquota de PIS/COFINS sobre o valor da entrada do bem, ou seja, o seu custo de aquisição”. E que, “tendo a Recorrente suportado o ônus da parcela referente ao imposto, é inequívoca a sua inclusão na base de crédito das contribuições, sob pena de violação ao disposto no art. 3º, III, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03”.

Nesse sentido, juntou precedente do Superior Tribunal de Justiça, relativo ao REsp 1428247/RS de 15/10/2019, em que a 1<sup>a</sup> Turma concluiu da seguinte forma:

**TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 1973. APPLICABILIDADE. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA (ICMS-ST). AQUISIÇÃO DE BENS PARA REVENDA POR EMPRESA SUBSTITUÍDA. BASE DE CÁLCULO DO CRÉDITO. INCLUSÃO DO VALOR DO IMPOSTO ESTADUAL. LEGALIDADE. CREDITAMENTO QUE INDEPENDE DA TRIBUTAÇÃO NA ETAPA ANTERIOR. CUSTO DE AQUISIÇÃO CONFIGURADO.**

*I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. Aplica-se, in casu, o Código de Processo Civil de 1973.*

*II - A 1<sup>a</sup> Turma desta Corte assentou que a disposição do art. 17 da Lei n. 11.033/2004, a qual assegura a manutenção dos créditos existentes de contribuição ao PIS e da COFINS, ainda que a revenda não seja tributada, não se aplica apenas às operações realizadas com os destinatários do benefício fiscal do REPORTO. Por conseguinte, o*

*direito ao creditamento independe da ocorrência de tributação na etapa anterior, vale dizer, não está vinculado à eventual incidência da contribuição ao PIS e da COFINS sobre a parcela correspondente ao ICMS-ST na operação de venda do substituto ao substituído.*

**III - Sendo o fato gerador da substituição tributária prévio e definitivo, o direito ao crédito do substituído decorre, a rigor, da repercussão econômica do ônus gerado pelo recolhimento antecipado do ICMS-ST atribuído ao substituto, compondo, desse modo, o custo de aquisição da mercadoria adquirida pelo revendedor.**

*IV - A repercussão econômica onerosa do recolhimento antecipado do ICMS-ST, pelo substituto, é assimilada pelo substituído imediato na cadeia quando da aquisição do bem, a quem, todavia, não será facultado gerar crédito na saída da mercadoria (venda), devendo emitir a nota fiscal sem destaque do imposto estadual, tornando o tributo, nesse contexto, irrecuperável na escrita fiscal, critério definidor adotado pela legislação de regência.*

*V - Recurso especial provido.*

*(REsp 1428247/RS, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, Rel. p/ Acórdão Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/10/2019, DJe 29/10/2019) (g.n.)*

Dante das posições acima indicadas, cabe agora tecer algumas observações.

A primeira é de que este Conselho não está vinculado nem à Soluções de Consulta COSIT, nem a precedentes do STJ que não tenham sido julgados com repercussão geral. Assim, tanto os fundamentos trazidos pela DRJ, quanto pelo contribuinte precisam ser refletidos.

A segunda é de que este Conselho já vem consolidando jurisprudência específica, que precisa ser levada em consideração. Indico abaixo alguns julgados recentes sobre a matéria:

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

*Período de apuração: 31/05/2013 a 31/12/2014*

**ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CRÉDITOS. NÃO CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE.**

**É incabível a apuração de créditos da não cumulatividade das contribuições em relação ao valor do ICMS Substituição Tributária (ICMS-ST).**

*(CARF. Acórdão n. 3301-007.009 no Processo n. 10480.723937/2018-92. Cons. Rel. Salvador Cândido Brandão Junior. Dj 23/10/2019)*

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

*Ano-calendário: 2010*

**BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO. ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (ICMS-ST).**

**O valor do ICMS, devidamente destacado nas notas fiscais, auferido pelo contribuinte na condição de substituto tributário pode ser excluído da base de cálculo da Cofins, tanto no regime de apuração cumulativa quanto no regime de apuração não cumulativa.**

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

*Ano-calendário: 2010*

**BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO. ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (ICMS-ST).**

**O valor do ICMS, devidamente destacado nas notas fiscais, auferido pelo contribuinte na condição de substituto tributário pode ser excluído da base de cálculo da contribuição para o PIS, tanto no regime de apuração cumulativa quanto no regime de apuração não cumulativa.**

*(CARF. Acórdão n. 3201-009.334 no Processo n. 10314.727093/2014-47. Rel. Cons. Hélcio Lafetá Reis. Dj 25/10/2021)*

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

*Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007*

*ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CRÉDITO. NÃO CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE.*

**É incabível a apuração de crédito da Cofins não-cumulativa, pelo substituído, em relação ao valor do ICMS-ST recolhido pelo substituto tributário.**

*(CARF. Acórdão n. 3201-009.386 no Processo n. 10280.721284/2012-78. Rel. Cons. Arnaldo Diefenthaler Dornelles. Dj 26/11/2021)*

Avaliando o conteúdo das referidas decisões, verifica-se que a negativa de provimento, na maior parte dos casos, decorre do Convênio ICMS n. 83/00, que autoriza os Estados e o DF a atribuir ao estabelecimento gerador ou distribuidor, inclusive o agente comercializador de energia elétrica, situados em outras unidades federadas a condição de substitutos tributários no que se refere ao ICMS incidente sobre a entrada, em seus territórios, de energia elétrica não destinada à comercialização ou à industrialização.

Como reflexo do Convênio, verifica-se que o fornecedor de energia elétrica localizado em outra unidade da federação não é contribuinte, já que o fato gerador do ICMS-ST é a entrada no Estado de destino quando o adquirente for consumidor final. Consequentemente, na origem, as contribuições incidiram apenas sobre a receita de venda, mas não sobre a parcela do ICMS-ST destacado em NF, já que este seria tributo devido apenas pela recorrente/consumidora.

Neste contexto, entendo que não houve qualquer prejuízo à não-cumulatividade, tendo sido correta a glosa realizada pela fiscalização, motivo pela qual deve ser mantida.

## **2.4 Aluguéis de máquinas e equipamentos**

No que trata dos alugueis de máquinas e equipamentos, alega a recorrente que a DRJ manteve as glosas sob premissa equívocada, visto que fundamentou a negativa de provimento na impossibilidade de créditos sob aluguéis de veículos, ao passo que o caso dos autos se referia a alugueis de máquinas e equipamentos, cuja hipótese é claramente prevista no inciso IV do art. 3º da Lei 10.833/2013.

Conforme indica, as glosas realizadas pela fiscalização referem-se às seguintes máquinas e equipamentos: (a) caminhão Munk, para coleta de resíduos; (b) caminhão comboio e lubrificante para abastecimento e lubrificação dos equipamentos pesados no interior da mina; (c) caminhão pipa para contenção de poeira e resíduos na operação de lavra; (d) caminhão truck para manutenção industrial na planta de beneficiamento; e (e) caminhões e escavadeiras utilizadas na etapa da mina.

A este respeito, repisa que o relatório técnico juntado aos autos por ocasião da manifestação de inconformidade apresenta cada um desses itens de maneira individualizada, ressaltando suas características, funções e aplicação nas atividades do processo produtivo. Além disso, busca trazer fotos e explicações individualizadas no próprio recurso voluntário, a fim de esclarecer que não se tratam de simples veículos, conforme entendeu a fiscalização.

Considerando que todas as informações sobre cada um destes equipamentos é, de fato, apresentada nos autos, bem como a existência de entendimento já consolidado por esta turma de que a mera capacidade de movimentação/deslocamento de máquinas e equipamentos

não os descharacterizam ou os tornam veículos comuns, entendo que as glosas sobre aluguel de caminhão Munk, caminhão comboio e seus lubrificantes, caminhão pipa, caminhão truck e caminhões e escavadeiras para a etapa da mina devem ser revertidas.

## 2.5 Fretes na aquisição de insumos

### a) Frete de insumos no mercado interno

Conforme se verifica nos autos, a glosa sobre frete na aquisição de insumos no mercado interno se deu apenas sobre os produtos transportados que não foram passíveis de identificação, o que levou à fiscalização a considerar que os mesmos não se enquadriam nas hipóteses legais de creditamento.

Por sua vez, a recorrente argumenta que a identificação dos insumos não é pré-requisito para fruição do crédito, na medida que a aquisição do insumo e a contratação do frete são despesas diversas e que não se confundem para fins de creditamento.

Ora, ainda que meu entendimento se alinhe ao da recorrente no que se refere a possibilidade de creditamento dos valores de frete quando o ônus for da empresa e este seja devidamente tributado de PIS/COFINS independente do tratamento tributário imputado à aquisição do insumo, entendo que tal raciocínio não produz nenhum efeito no presente caso.

Isto se deve ao fato de que para que nasça o direito ao crédito sobre os valores de frete, deve-se confirmar que o bem transportado é insumo à produção da recorrente. Todavia, se tratando de produto não identificado, não é possível verificar se o frete em questão refere-se a insumos produtivos ou outros bens que a empresa possa vir a consumir e que não se enquadrem nas hipóteses do art. 3º da Lei n. 10.833/2013, como materiais de escritório, plantas para o jardim da sede da empresa, entre outros.

Assim, não tendo a recorrente demonstrado que a liquidez e certeza das despesas e existindo dúvidas sobre a natureza dos bens transportados, entendo que a glosa deva ser mantida.

### b) Frete de insumos no mercado externo

Ainda no que se refere às despesas com frete de insumos, requer a recorrente a reversão das glosas sobre os fatos de frete dos produtos importados (já nacionalizados) entre o local de desembarque e o seu estabelecimento.

Em seu acórdão, a DRJ negou tal possibilidade sob o argumento de que tal frete estaria incluído nos dispêndios incorridos com a aquisição do insumo importado. Além disso, justifica sua decisão no fato de que, como tais valores não foram inseridos no valor aduaneiro dos bens importados, não haveria que se falar em direito à apuração de créditos de PIS e COFINS.

Há que se discordar da DRJ quanto a tais argumentos, visto que não são coerentes sob o prisma prático, sequer sob o ponto de vista legal.

Primeiramente, independente dos termos de compra e venda pactuados com o fornecedor estrangeiro, é sabido que, nas importações por conta própria, todos os encargos e trâmites de nacionalização correm por conta do importador, o que significa que todas as operações posteriores ao despacho serão necessariamente realizadas e pagas por ele. Portanto, não há dúvidas de que os valores de frete entre o porto e o estabelecimento para deslocamento dos insumos importados foram realizados e suportados pela recorrente.

Não obstante, em circunstância nenhuma tal frete, que já se dá em território nacional, poderia compor o valor aduaneiro da mercadoria, visto que este se relaciona apenas com os dispêndios e operações de compra e venda, transporte, seguro e despesas de carregamento e descarregamento até o porto, por expressa determinação do GATT. Assim, o que ocorrer após a chegada da mercadoria no país de destino poderá ser tributado, mas não mais sob a perspectiva do comércio exterior e sim dentro das regras de operação no mercado interno – o que de fato acontece.

Feitos os esclarecimentos e sendo o frete em questão tributado à título de PIS/COFINS, devida a reversão das glosas para fins de autorizar seu creditamento.

## 2.6 Despesas com armazenagem

Outra glosa contestada pela contribuinte diz respeito aos créditos sobre gastos incorridos com armazenagem na operação de venda, cujo entendimento da DRJ foi no sentido de que face ao entendimento de que tais gastos apenas ensejariam o direito ao crédito, caso fosse identificado o produto armazenado.

A recorrente busca contraditar tal decisão no fato de que a Lei nº 10.833/2003, conforme consta dos arts. 3º, IX e 15, II, traz previsão expressa para tomada de créditos sobre a armazenagem e frete na operação de venda, dispensando a necessidade de identificação de mercadoria.

Ora, avaliando o relatório de fiscalização, percebe-se que a glosa sobre a armazenagem foi efetuada de forma conjunta com o frete, utilizando-se, portanto, as mesmas razões para negar o direito a crédito. Ocorre que, diferente do caso do frete, já avaliado no tópico anterior, entendo que aqui assiste razão a recorrente, visto que a empresa, de fato, produz apenas um único bem – o minério de Níquel – e que a mesma arcou com ônus probatório em relação aos valores dispendidos.

Assim, voto por reverter as glosas relativas à armazenagem na operação de venda.

## 2.7 Ativo Imobilizado

### a) Encargos de depreciação

Segundo a empresa, faz-se necessário reconhecer a possibilidade de creditamento dos dispêndios com serviços geológicos, geotécnicos e planejamento de lavra, com base nos encargos de depreciação, os quais tiveram sua glosa mantida pela DRJ sob a conclusão de que seriam gastos prévios às edificações e não incorporáveis ao ativo imobilizado.

A recorrente defende a necessidade de permissão de creditamento com base nos conceitos trazidos pelo CPC n. 27 a respeito do tema, senão vejamos:

*"Custos iniciais*

***11. Itens do ativo imobilizado podem ser adquiridos por razões de segurança ou ambientais.***

*A aquisição de tal ativo imobilizado, embora não aumentando diretamente os futuros benefícios econômicos de qualquer item específico já existente do ativo imobilizado, pode ser necessária para que a entidade obtenha os benefícios econômicos futuros dos seus outros ativos. Esses itens do ativo imobilizado qualificam-se para o reconhecimento como ativo porque permitem à entidade obter benefícios econômicos futuros dos ativos relacionados acima dos benefícios que obteria caso não tivesse adquirido esses itens.*

*Por exemplo, uma indústria química pode instalar novos processos químicos de manuseamento a fim de atender às exigências ambientais para a produção e armazenamento de produtos químicos perigosos; os melhoramentos e as benfeitorias nas instalações são reconhecidos como ativo porque, sem eles, a entidade não estaria em condições de fabricar e vender tais produtos químicos.*

*Entretanto, o valor contábil resultante desse ativo e dos ativos relacionados deve ter a redução ao valor recuperável revisada de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos.*

Em adição, argumenta ainda que tais estudos e planejamentos seriam exigências legais à autorização para exploração de jazidas minerais, conforme determinam as Normas Reguladoras de Mineração (NRM) editadas pelo Departamento Nacional de Produção Mineral (DNPM), o Decreto n. 62.934/68 e Decreto-Lei n. 227/67. Portanto, diante de tais requisitos, trata-se de etapa essencial à atividade da recorrente, sem a qual sua operação não poderia ocorrer.

Ora, considerando o posicionamento que vem sendo adotado no CARF e, principalmente, nesta Turma, em que vem se reconhecendo o direito a crédito em situações cujas despesas são legalmente vinculantes, entendo que assiste razão à recorrente, motivo pelo qual a glosa deve ser revertida.

**b) Bens ativados pelo custo de aquisição**

Por fim, a empresa argumenta seu direito a crédito dos seguintes bens ativados com base em seu custo de aquisição: (i) equipamentos auxiliares para construção e limpeza das vias de acesso; (ii) bens utilizados na implantação do sistema operacional da mina; (iii) serviços de consultoria, assessoria, mão de obra, reembolso, comissionamento, supervisão e controle; (iv) bens utilizados na construção/adequação do almoxarifado e oficina; (v) frete de aquisição de ativos imobilizados; (vi) NCM incompatível; e (vii) serviço incompatível.

O **item i**, referente a equipamentos auxiliares, foi glosado e mantido pela DRJ sob fundamento de que seriam ativos utilizados fora do processo produtivo da empresa e/ou se tratariam de meros veículos de construção. Todavia, conforme demonstrado pela recorrente, as glosas referem-se à aquisição das seguintes máquinas e equipamentos: carregadeiras, tratores de esteiras, bulldozeres, niveladores de estrada, caminhões e suas respectivas partes e peças de manutenção, além do seu respectivo frete de aquisição.

Tal qual enfrentado anteriormente neste voto, entendo que todas as máquinas e equipamentos essenciais ou relevantes que atuem de forma direta ou indireta na realização do processo produtivo da recorrente (seja na linha de produção em si, seja no cumprimento de funções de segurança, acesso e transporte ao longo da produção) devem ser considerados passíveis de creditamento pelas regras do PIS/COFINS. Portanto, cabível a reversão da glosa.

O item ii, referente ao sistema operacional da mina, nada mais é do que a parte ativável dos serviços de TI (software) que garantem a informatização e automação de todo o processo produtivo. Interessante verificar que a DRJ negou direito ao crédito dos serviços de TI por entender que a RFB apenas deferiu os bens de TI ativáveis, mas, ao se deparar com tais rubricas, igualmente manteve a glosa, desta vez sob o argumento de que o sistema em questão não ser um ativo “tangível”.

Ora, este tema já é pacificado tanto no CARF quanto no Judiciário, sendo devido o creditamento sobre os sistemas informatizados da recorrente, cuja existência foi reconhecida pela DRJ em momento anterior.

Sobre o item iii, serviços de consultoria, assessoria, mão de obra, reembolso, comissionamento, supervisão e controle, a manutenção da glosa pela DRJ se deu pela conclusão de carência probatória, visto que “*caberia à interessada provar o seu direito ao crédito demonstrando que os serviços podem se enquadrar no conceito de insumo, e ela nada trouxe nesse sentido, não bastando indicar que são relativos à manutenção, uma vez que estavam descritos como serviços de consultoria*”.

Já a recorrente afirma que já em sede de manifestação de inconformidade demonstrou que dentre a lista dos itens cujos créditos foram indeferidos, é possível identificar lançamentos de dispêndios que efetivamente permitem a tomada de crédito, fornecendo NFs e detalhes sobre os serviços em questão, tendo a manutenção da glosa se dado pela falta de cuidado na análise dos documentos pela fiscalização e pela DRJ.

De forma resumida, indica que os prestadores e os serviços prestados são: (a) **OUTOTEC Tecnologia do Brasil e ORTENG Equipamentos Industriais** - serviços de inspeção e manutenção preventiva em máquinas e equipamentos industriais, bem como serviços de engenharia, serviços de planejamento, serviços de montagem de equipamentos utilizados no processo produtivo e serviços de comissionamento; (b) **Work Machin** - aquisição de prensa de montagem de pneu; e (c) **Regigant Recuperadora de Pneus** - serviço de recuperação de pneus utilizados nos equipamentos de transporte (caminhões, tratores, etc.) utilizados pela Recorrente no transporte do minério.

Restando devidamente demonstrada a essencialidade/relevância desses itens, os quais estão amparados por NFs juntadas aos autos, entendo que deve-se atender ao pedido de reversão das glosas realizado pela recorrente.

No que tange o item iv, referente aos bens utilizados na construção/adequação do almoxarifado e oficina, a DRJ entende que a glosa deve ser mantida por não se tratarem se edificações vinculadas ao processo produtivo, ao passo que a recorrente defende que o almoxarifado armazena peças e produtos utilizados na produção, ao passo que a oficina é utilizada para reparos de peças e máquinas. Neste ponto, entendo que a glosa deve ser revertida, visto que a redação do inciso VII do art. 3º da Lei 10.833/2003 não vincula o crédito à função específica que a edificação exerce, ressalvando apenas que os imóveis objeto de edificação ou benfeitorias, sejam eles próprios ou de terceiros, devem ser utilizados nas atividades da empresa – o que, no caso em tela, resta comprovado.

No item v, frete na aquisição de ativo imobilizado, a DRJ manteve as glosas pelas mesmas razões dos fretes apurados por encargo de depreciação: a não identificação dos bens transportados. Diante disso, entendo que o mesmo entendimento já explicitado deve ser aplicado a este caso, mantendo-se a glosa.

No que se refere aos itens vi e vii, a recorrente busca reverter a glosa sobre bens e serviços que não puderam ser identificados e aos serviços/materiais considerados pela fiscalização como aplicados a ativos não condizentes com o conceito de máquinas e equipamentos.

A fiscalização considerou incompatível e, portanto, não identificada, as despesas registradas sob a NCM de “plantas vivas e algodão” para itens que seriam correspondentes a máquinas, equipamentos e ferramental. Em sede de manifestação de inconformidade, a recorrente esclareceu que houve erro de preenchimento nas planilhas que suportaram o pedido de creditamento, o que não poderia ser suficiente para sustentar a glosa, tendo em vista a ampla documentação anexada e que devidamente comprova se tratar de máquinas, equipamentos e ferramental. Por sua vez, a DRJ deu razão à recorrente, tendo mantido o crédito em razão de não ter identificado nos autos as 156 NFs correspondentes.

A título de esclarecimento, a recorrente juntou todas as NFs indicadas ao recurso voluntário, requerendo a reversão das glosas – o que entendo ser cabível de deferimento.

Sobre os serviços considerados incompatíveis ao conceito de imobilização pela fiscalização, referentes a aluguéis de containers e equipamentos, a recorrente esclarece que “os containers locados pela Recorrente são utilizados na armazenagem de insumos”, sendo ambos considerados essenciais às atividades da empresa, “não havendo qualquer razão ou lógica para desqualificar tal natureza” e que que “tais gastos se enquadram perfeitamente na hipótese legal do art. 3º, inc. IV das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003”, requerendo, alternativamente que os créditos sejam deferidos sob a categoria de serviços utilizados como insumos.

Neste ponto, enfrenta-se situação idêntica já enfrentada no item 2.2, em que, ainda que se concorde com a recorrente de que a despesa seja passível de creditamento, a sua contabilização de forma equivocada em PER/DCOMP impede o reconhecimento do crédito por este Conselho, tendo em vista se tratar de mera análise para fins de homologação.

Por outro lado, cabe reverter as glosas sobre os serviços de construção/adequação de britagem do minério, glosados sob o entendimento de que tais bens e serviços não foram empregados em máquinas ou equipamentos utilizados na produção de bens destinados à venda, motivo pelo qual não poderiam ser depreciados em 24 ou 48 meses, visto que, em momento anterior, já se discorreu sobre a planta de processamento de minério e o processo de britagem como partes essenciais/relevantes ao processo produtivo da recorrente.

Por fim, deve-se ressaltar que a recorrente apresenta um último tópico em seu recurso voluntário requerendo que, naquilo que eventualmente for mantido o entendimento da DRF/Itabuna e da DRJ/SDR, deve ser determinado o recálculo dos créditos, realocando os itens para os critérios de apuração aceitos. Todavia, entendo que tal pedido não mereça prosperar, visto que os PAFs que tratam de PER/DCOMP tem como finalidade a homologação ou não de créditos e apurações realizadas pela empresa interessada, não sendo possível a realocação e recálculo de eventuais créditos a luz de fundamentos e critérios não trazidos pelo próprio contribuinte durante o processo.

Da mesma forma, entendo não haver razão para atender ao pedido de diligência aventado, visto que as provas trazidas aos autos foram todas conhecidas e utilizadas, não havendo dúvidas sobre os fatos e informações nelas contidas.

Nestes termos, voto por conhecer o recurso voluntário e, no mérito, dar-lhe parcial provimento, reconhecendo os créditos explicitados na tabela abaixo:

CATEGORIA	CRÉDITO RECONHECIDO
<b>Bens utilizados como insumos</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Materiais considerados como genéricos, mas que se referem a componentes, partes, peças e itens de manutenção de máquinas e equipamentos, comprovados por meio das NFs apresentadas</li> </ul>
<b>Serviços utilizados como insumos</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Serviços de limpeza e manutenção, análise e monitoramento do processo produtivo prestados pelos fornecedores Hidropig Indústria Comércio e Prest. Serv. Ltda. e Serviços Especializados em Máquinas, Equipamentos e peças Ltda. – SEMEP ;</li> <li>- Serviços topográficos, análises químicas e serviços de projetos;</li> <li>- Serviços de recuperação e confecção de pinos e buchas utilizados nas esteiras que compõe a linha de produção; serviços de manutenção de empilhadeiras; serviço de manutenção do sistema de alarme de incêndio e serviço de manutenção e calibração de balanças para pesagem de minério.</li> </ul>
<b>Aluguéis pagos a pessoa jurídica</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Aluguel de caminhão Munk, caminhão comboio e seus lubrificantes, caminhão pipa, caminhão truck e caminhões e escavadeiras para a etapa da mina</li> </ul>
<b>Frete na aquisição de insumos</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Frete de insumos no mercado externo (do porto ao estabelecimento)</li> </ul>
<b>Armazenagem</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Armazenagem na operação de venda</li> </ul>
<b>Ativo imobilizado</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Serviços geológicos, geotécnicos e planejamento de lavra;</li> <li>- Equipamentos auxiliares para construção e limpeza das vias de acesso, suas partes e peças e seus fretes de aquisição;</li> <li>- Sistema operacional da mina (software) e serviço de TI correlato;</li> <li>- Serviços prestados pelas empresas OUTOTEC Tecnologia do Brasil, ORTENG Equipamentos Industriais, Work Machin e Regigant Recuperadora de Pneus e partes e peças empregadas;</li> <li>- Bens utilizados na construção/adequação do almoxarifado e da oficina;</li> <li>- Máquinas, equipamentos e ferramental equivocadamente informadas sob a NCM de “plantas vivas e algodão” ;</li> <li>- Serviços/materiais incorporados à planta de processamento de minério e ao processo de britagem.</li> </ul>

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Vieira Kotzias

Fl. 20 do Acórdão n.º 3401-011.013 - 3<sup>a</sup> Sejul/4<sup>a</sup> Câmara/1<sup>a</sup> Turma Ordinária  
Processo nº 13558.902120/2016-64