



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13558.902135/2016-22
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-010.420 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de dezembro de 2021
Recorrente ATLANTIC NICKEL MINERAÇÃO LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2013 a 30/06/2013

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 terminado 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, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reverter as glosas conforme tabela constante da conclusão do voto da relatora.

(documento assinado digitalmente)

Ronaldo Souza Dias – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Vieira Kotzias - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luis Felipe de Barros Reche, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Gustavo Garcia Dias dos Santos, Fernanda Vieira Kotzias, Carolina Machado Freire Martins, Leonardo Ogassawara de Araujo Branco e Ronaldo Souza Dias (Presidente). Ausente o conselheiro Mauricio Pompeo da Silva.

Relatório

Trata-se de PER analisado por meio de procedimento fiscal instaurado a partir do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal nº 05.1.05.00-2017-00012-7, cujo pedido foi analisado conjuntamente com mais 27 outros PER/DCOMPs transmitidos pela empresa, todos decorrentes de supostos pagamentos a maior e/ou indevidos relativos ao PIS e à COFINS, compreendidos no período do 1º trimestre de 2013 ao 4º trimestre de 2015.

Da análise dos pedidos, a autoridade fiscal decidiu pela glosa de parte dos créditos e consequente reconhecimento parcial do direito creditório pretendido, glosando os 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 utilizados na estrutura contra incêndios da mina e monitoramento do minério britado;
- 1.4** – Materiais e serviços duplicados e CST Não Geradores de Créditos;
 - . Serviços de desembaraço aduaneiro;
 - . Itens com CST's: 70 “Operação Sem Direito a Crédito”
 - 98 “Outras Operações de Entrada”
 - 99 “Outras Operações”
- 1.5** – Itens integrantes do Ativo Imobilizado (máquinas e equipamentos);
- 1.6** - Bens adquiridos de Pessoa Jurídica domiciliada no exterior vinculada a receita de exportação;
- 1.7** – Itens apropriados extemporaneamente;
- 1.8** – Materiais utilizados na manutenção de equipamentos móveis da mina.

2 – SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS:

- 2.1** - Serviço de Manutenção relacionados a equipamentos de escavação, transporte e carregamento de estéril;
- 2.2** - Serviços de Manutenção de Motoniveladora;
- 2.3** - Serviços de Assessoria / Consultoria Técnica Industrial;
- 2.4** – Serviços de Limpeza / Manutenção;
- 2.5** – Serviços de Tecnologia da Informação;
- 2.6** - Serviço de Desembaraço aduaneiro e/ou armazenagem para insumos importados;
- 2.7** - Serviço de Montagem Industrial;
- 2.8** - Serviços de logística - funcionários da mina;
- 2.9** - Serviço de Manutenção Elétrica Equipamentos de Produção da Planta
- 2.10** - Demais Serviços;

3 – ENERGIA ELÉTRICA

- . Utilização CST's 98 e 99
- . Apropriação de Crédito sobre Tarifas de Uso do Sistema de Transmissão – TUST

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 andaimes, pranchão, rodapé e containers.

5 – FRETES NA COMPRA DE INSUMOS

- 5.1** - . Despesas de Frete;
 - . Frete De Produtos Supostamente Não Identificados ou Lançamentos Duplicados;
- 5.2** - Fretes Contratados de pessoas jurídicas nacionais para transporte de produtos importados do ponto alfandegado até estabelecimento da Mirabela

6 – BENS DO ATIVO IMOBILIZADO (Encargos de Depreciação)

- 6.1** - Serviços geológicos, geotécnicos e planejamento de lavra para abertura da mina e Processo de demolição e adequação do terreno para instalação da planta de beneficiamento de minério;
- 6.2** - Gastos com consultoria em gestão e com atividades de associações de defesa dos direitos sociais;

6.3 - Gastos com reembolso de despesas, serviços aduaneiros e serviços diversos não compatíveis com o conceito de imobilização;

6.4 - Gastos com serviços de fretes;

6.5 - Bens do ativo imobilizado adquiridos de Pessoa Jurídica domiciliada no exterior vinculados à receita de exportação

7 – BENS DO ATIVO IMOBILIZADO (Valor de Aquisição ou Construção)

7.1 - Equipamentos auxiliares para construção e limpeza das vias de acesso e os fretes a eles correspondentes

7.2 - Serviços de TI;

7.3 - Gastos com partes e peças e frete relacionados a veículos;

7.4 - Utilizado no processo de construção/adequação do almoxarifado de peças para planta de beneficiamento e mina, construção da oficina para reparo dos equipamentos e construção da subestação de energia

7.5 - Bens do ativo imobilizado adquiridos de Pessoa Jurídica domiciliada no exterior vinculados à receita de exportação;

7.6 - Serviços de frete de bens do ativo imobilizado.

7.7 – Edificações;

7.8 - Serviços que não puderam ser identificados;

7.9 - Serviços/materiais incompatíveis com a previsão normativa;

7.10 - Itens de reparo.

Da ciência do despacho decisório, a empresa apresentou manifestação de inconformidade, buscando demonstrar a adequação dos créditos glosados à legislação de PIS/COFINS, com vistas à reforma da decisão da fiscalização pela DRJ/SDR. Esta, por sua vez, da análise do caso, concluiu pelo parcial provimento da manifestação, revertendo parte das glosas no valor equivalente a R\$ 1.810.860,20, conforme se verifica pela ementa abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2013 a 30/06/2013

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 ressarcimento.

ENERGIA ELÉTRICA. TARIFA DE USO DO SISTEMA DE TRANSMISSÃO. CRÉDITO.

A tarifa paga pela utilização do sistema de transmissão não gera crédito das contribuições porque não se refere à energia elétrica consumida no estabelecimento da pessoa jurídica.

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 nº10.833, 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: 01/04/2013 a 30/06/2013

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, repisando os termos da manifestação de inconformidade, 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 seis categorias principais a partir de sua natureza: (i) bens utilizados como insumos; (ii) serviços utilizados como insumos; (iii) energia elétrica; (iv) créditos sobre aluguéis pagos a pessoa jurídica; (v) fretes na compra de insumos; e (vi) 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 (RIPI). 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 1.246.317/MG, cuja ementa segue abaixo reproduzida:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.

2. Agride o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98/STJ: "Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório".

3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.

4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda IR, por que demasiadamente elásticos.

5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.

7. Recurso especial provido. (REsp 1246317/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 29/06/2015)

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 utilizados como insumos

No que diz respeito aos bens utilizados como insumos, as glosas mantidas pela DRJ e que são, agora, objeto de recurso voluntário dizem respeito aos seguintes itens: (i) materiais utilizados no monitoramento do minério britado; (ii) serviços aduaneiros; e (iii) itens registrados com CSTs incompatíveis.

2.1.1 Materiais utilizados no monitoramento do minério britado

Defende a recorrente que faz jus aos créditos decorrentes com dispêndios incorridos com a aquisição de partes e peças que são utilizadas no monitoramento de máquinas utilizadas em sua produção que possuem, como finalidade, “o acompanhamento contínuo da performance do processo produtivo”.

Afirma, ainda que:

“ Trata-se de sistema de monitoramento por vídeo para planta industrial, o qual se presta ao acompanhamento do processo produtivo e registros do funcionamento [...] indispensável para se aferir a correta funcionalidade de todas as máquinas.

Sem as peças de monitoramento, a Recorrente não conseguiria obter registro de funcionamento das máquinas utilizadas em sua produção, o que comprometeria todo o processo produtivo, pois, sem o sistema, o setor industrial na fase pós-britagem do minério (moagem, classificação, flotação e filtragem) não teria como ser monitorado de forma adequada, o que acabaria inviabilizando o processo de beneficiamento do minério.”

Por sua vez, a DRJ negou o creditamento de tais itens diante da conclusão de que “sistema de monitoramento não faz parte do processo produtivo mas apenas tem como objetivo o acompanhamento e registro do funcionamento de máquinas”.

Ora, entendo que o entendimento da DRJ não deve prosperar, na medida que o conceito de insumo atualmente vigente para fins de creditamento de PIS/COFINS vai além da direta e imediata aplicação do item ao processo produtivo, devendo pautar-se pelos critérios da essencialidade e relevância que parecem estar configurados – conforme relatório técnico juntado aos autos e explicações trazidas pela empresa.

Não obstante, meu questionamento a respeito da pertinência do crédito em questão não se refere à sua possibilidade dentro dos critérios balizadores estabelecidos em sede de repercussão geral pelo STJ, mas na forma como a recorrente apurou o referido crédito – que na minha visão, é devido.

Explico: para determinados gastos/itens como “softwares” vinculados ao processo produtivo, a recorrente apurou o crédito dentro da hipótese prevista no inciso VI do art. 3º da Lei 10.833/2013, que se refere ao ativo imobilizado. Todavia, no caso do sistema de monitoramento, busca creditamento na condição de insumo, substanciado no inciso II do mesmo dispositivo legal.

Ora, me parece que o sistema de monitoramento, ainda que essencial/relevante à produção, é integrado às máquinas e equipamentos que fazem parte do ativo imobilizado, não

sendo consumido no processo produtivo, ainda que tenha finalidade relevante para o sucesso e desempenho ótimo do mesmo. Tal situação é evidenciada pelo fato que o crédito se refere a despesas com a aquisição de partes e peças deste sistema, o que reforça se tratar de produtos adicionados/agregados ao ativo imobilizado.

Sendo assim, ainda que forçoso reconhecer a possibilidade de creditamento desses itens, entendo que não é possível a concessão do crédito nos moldes pleiteados pela recorrente, motivo pelo qual entendo pela manutenção da glosa.

2.1.2 Serviços Aduaneiros

Considerando que parte dos insumos utilizados no processo produtivo da empresa são de origem estrangeira, defende a recorrente que faz jus aos créditos decorrentes das despesas com contratação de despachante aduaneiro, serviços portuários, contratação de frete marítimo, transporte rodoviário e outros serviços correlatos.

De largada, cabe ressaltar que, apesar de tecer esclarecimentos sobre a relevância de tais despesas e da citação de jurisprudência do CARF a seu favor, a recorrente não traz elementos probatórios substanciais, restringindo-se a afirmar que diante da necessidade maiores esclarecimentos, seria pertinente realização de diligência:

“Caso se entenda, contudo, que seria necessária a apresentação de algum documento/esclarecimento específico para comprovação dos créditos relativos a determinado item, a Requerente requer seja o feito baixado em diligência, de forma a possibilitar a comprovação do direito ao creditamento respectivo.”

Ora, cabe lembrar que já resta consolidado o entendimento no CARF sobre a impossibilidade de realização de diligência para produção/juntada de novas provas não constantes nos autos, principalmente nos casos de pedidos de crédito.

Não obstante, esta turma já possui entendimento pacificado de que gastos com despachante aduaneiro, além de se referirem a momento prévio à nacionalização da mercadoria e, portanto, fora do campo de creditamento previsto pela Lei n. 10.833/2013, os mesmos sequer se mostram como essenciais à atividade produtiva da recorrente.

Quanto aos demais gastos, referentes à contratação de frete marítimo, transporte rodoviário e outros serviços correlatos, entendo que a análise resta prejudicada diante da ausência de provas que permitam avaliar se os gastos já estavam incluídos no preço pago ao fornecedor no exterior (caso de compra CIF) ou se foram, de fato, arcados pela recorrente (caso de compra FOB). Sem tal demonstração, impossível verificar a certeza e liquidez do crédito pleiteado.

Por fim, no que se refere aos serviços portuários, assiste razão à recorrente quando alega a mudança de entendimento da CSRF por meio do Acórdão n. 9303-011.412 de 15/04/2021, que passou a reconhecer a possibilidade de creditamento de despesas portuárias por serem essenciais ao processo produtivo, visto que obrigatórias nos casos de importação e exportação – diferente do caso dos serviços de despacho, que são opcionais. Todavia, cabe ressaltar que tais despesas são devidas, via de regra, pelo armador, sendo repassadas ao importador dentro do valor cobrado à título de frete internacional e, portanto, sendo computado no B/L.

Diante disso e considerando o posicionamento mais recente da CSRF, entendo que, de fato, poderá haver creditamento de tais valores, mas que é imprescindível que o interessado junte os B/Ls ou documentos equivalentes a fim de demonstrar o valor devidamente pago à título de THC ou capatazia para, assim, poder preencher os critérios indispensáveis de certeza e liquidez exigidos em qualquer processo que envolva PER/DCOMP.

Por tais razões, entendo que todas as glosas relacionadas aos serviços aduaneiros devem ser mantidas.

2.1.3 Itens registrados com CSTs incompatíveis

A fiscalização glosou ainda despesas relativas a diferentes rubricas, mas que estariam classificadas em Códigos de Situação Tributária (CST's) supostamente não geradores de crédito, qual sejam: 70 (operação de aquisição sem direito a crédito); 98 (outras operações de entrada); e 99 (outras operações).

Em sua defesa, a recorrente argumenta que as operações classificadas no CST 70 decorreram de equívoco na emissão dos documentos fiscais, ao passo que as operações realizadas sob os CSTs 98 e 99 correspondem a operações tributadas enquadradas como "outras entradas", tendo a fiscalização realizado as glosas apenas em razão de carência probatória.

Diante de tais esclarecimentos, a empresa anexou ao recurso voluntário todas as DANFES relativas às despesas glosadas, de forma a demonstrar que as operações foram devidamente tributadas à título de PIS/COFINS e que se enquadram nas hipóteses de creditamento, conforme demonstrado no anexo de fls. 1248 a 1298.

Na mesma linha, defende que os insumos adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no exterior e vinculados a receita de exportação, classificados no CST 98, teriam sido devidamente tributados e, portanto, passíveis de creditamento, conforme documentação apresentada no anexo intitulado "doc. 2", juntado às fls. 1300 a 1315.

Ora, considerando que a análise realizada pela fiscalização sobre tais despesas foi superficial, dando prioridade ao código de enquadramento em detrimento da natureza das aquisições, bem como pela juntada de provas suficientes que demonstrem que as mesmas não são situações atípicas – não tributadas, isentas ou tributadas à alíquota zero –, entendo que as provas trazidas em sede de recurso voluntário devem ser conhecidas e, por consequência, que as glosas fundamentadas tão somente no CST utilizado (70, 98 e 99), sejam revertidas.

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 motores e equipamentos de motoniveladora; (ii) serviço de supervisão e manutenção de equipamentos; (iii) serviços de tecnologia da informação; (iv) serviços de desembarço aduaneiro; (v) serviços de montagem industrial para manutenção; (vi) serviços de transporte de funcionários até a mina; (vii) serviços de manutenção da torre de iluminação da planta; e (viii) serviço de manutenção do sistema de captação de água.

A despeito dos serviços de desembaraço aduaneiro, que já foram objeto de análise no tópico 2.1.2 e cuja conclusão foi sobre a manutenção da glosa, passa-se a avaliar os demais itens de forma individualizada.

2.2.1 Manutenção de motores e equipamentos de motoniveladora

A recorrente se insurge contra o entendimento da fiscalização, ratificado pela DRJ, de que os serviços de manutenção de motores e equipamentos de motoniveladora não seriam passíveis de crédito diante da constatação de que *“função desempenhada pela motoniveladora não está inserida no processo produtivo da Recorrente”*.

Em seu recurso, a empresa defende que a motoniveladora – equipamento que realiza a drenagem de águas acumuladas e aplainamento do solo, de forma a permitir o fluxo de caminhões e o acesso da mina à planta de beneficiamento – é essencial ao seu processo produtivo, “na medida em que é empregada na abertura e limpeza de vias de acesso à mina, as quais são fundamentais para escoar o minério extraído”.

Para reforçar tal ponto, reitera a existência de memorial detalhado do processo produtivo contendo detalhamento técnico de todos os equipamentos utilizados, além de fatos e explicações sobre todas as atividades industriais realizadas nas etapas de (i) extração (lavra) e (ii) beneficiamento do minério, ressaltando a essencialidade da motoniveladora na etapa inicial.

Ora, considerando que a atividade de extração somente pode ser dar na localidade em que se encontram as minas, as quais costumam ser afastadas e sem acesso pavimentado, deve-se concordar com a recorrente quanto a necessidade de máquinas específicas para permitir que a lavra possa ocorrer, bem como, para garantir que os minérios extraídos possam ser deslocados até o local de beneficiamento. Assim, por ser máquina/equipamento utilizado no curso do processo produtivo – independentemente de estar diretamente ou indiretamente ligado à produção –, é de se reconhecer sua relevância, devendo os serviços de manutenção a ela destinados receberem mesmo reconhecimento.

Diante disso, voto pela reversão da glosa.

2.2.2 Serviço de supervisão e manutenção de equipamentos

No que se refere aos serviços de supervisão e manutenção de equipamentos, a recorrente alega que a manutenção da glosa pela DRJ se deu em razão de entendimento equivocado, visto que a decisão de piso erroneamente considerou que tais serviços equivaleriam a “consultoria técnica industrial”.

Por sua vez, a recorrente alega que tais serviços referem-se a manutenção de máquinas e equipamentos, o que poderia ser suficientemente comprovado por meio dos contratos de prestação de serviço que já se encontravam nos autos. Todavia, diante da confusão ocorrida, além de repisar que se tratam de serviços de manutenção e inspeção de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo, a empresa junta ao recurso voluntário todas as NFs relacionadas no “doc. 3” (fls. 1316 a 1334).

Verificando os contratos de prestação de serviços juntados em sede de manifestação de conformidade, bem como as NFs anexadas ao recurso voluntário, entendo que assiste razão à recorrente, motivo pelo qual voto pela reversão da glosa diante da constatação de que as despesas se enquadram na hipótese prevista no inciso II do art. 3º da Lei n. 10.833/2013.

2.2.3 Serviços de tecnologia da informação

No que se refere aos serviços de TI, a DRJ manteve as glosas ao concluir que *“em que pese a importância de tais equipamentos e softwares, é entendimento consolidado na Receita Federal que tais custos só geram créditos se forem incorporados ao ativo imobilizado, sendo os seus créditos apurados na medida da depreciação do ativo ao qual se incorpora”*.

Por sua vez, a recorrente se insurge contra a conclusão ao diferenciar o software em si (sistema) dos serviços de manutenção aplicados ao mesmo, bem como por entender que os mesmos são essenciais ao regular desenvolvimento de suas atividades, nos seguintes termos:

“As glosas mantidas, contudo, não merecem prosperar. Isso porque, os gastos com tecnologia da informação que estão associadas a uma indústria (ou a uma mina e planta de beneficiamento de minério, como no caso) tem como finalidade a operação e controle integrado de várias máquinas e equipamentos da sua mina e planta de beneficiamento, motivo pelo qual os custos incorridos com tais dispêndios geram o direito a crédito em favor da Recorrente.

Com efeito, conforme é de conhecimento geral, os sistemas informatizados são, atualmente, imprescindíveis ao funcionamento eficiente e contínuo das empresas. As ferramentas se prestam aos controles operacionais e gerenciais das indústrias, por meio de emissão de notas fiscais e lançamentos contábeis integrados.”

Por fim, a empresa cita ainda precedentes da CSRF que reconhecem o direito ao crédito sobre os serviços de manutenção de software circunscritos ao processo produtivo (Acórdãos n. 9303-009.972 e 9303-009.602, publicados em 2020 e 2019, respectivamente).

Do exposto, entendo que as glosas em questão também devem ser revertidas.

2.2.4 Serviços de montagem industrial para manutenção

No que concerne ao item sobre serviços de montagem industrial para manutenção, relativo a despesas com montagem de andaimes e estruturas para manutenção de equipamentos da planta, a recorrente defende que se tratam de despesas vinculadas à produção, contraditando a conclusão da DRJ.

Isto porque, segundo a empresa, se referem à manutenção da sua área produtiva. Os andaimes são estruturas montadas para dar acesso e principalmente segurança aos lugares altos na mina (como em estruturas industriais), e também para proteção e manutenção de equipamentos (manutenção das estruturas metálicas, telhados, área de britagem da planta), o que se pode verificar na foto trazida aos autos (fl. 1149), que demonstra não se tratar de uma estrutura genérica utilizada em obras de fachada convencionais, a saber:



O diferencial de tais estruturas para outras convencionais se verifica pelas próprias características do contrato de prestação de serviço (fls. 245 a 262), cujo período de vigência é de 24 (vinte e quatro meses), os valores são significativos – justamente por se tratar de estrutura complexa e específica ao tipo de local e atividade da empresa –, o serviço envolve diversos profissionais específicos e, dentre as obrigações pactuadas, inclui-se questões relativas a projeto de engenharia e necessidade de seguro específico para realização do mesmo.

Ora, considerando que a única razão que levou a DRJ a negar o crédito sobre tal serviço se deu pela conclusão de que *“não se vislumbra qualquer relação dos andaimes com o processo produtivo da empresa”* e tendo a recorrente devidamente demonstrado a aplicação dos mesmos *in loco*, entendo que a glosa deve ser revertida.

2.2.5 Serviços de transporte de funcionários até a mina

No que concerne o transporte de funcionários até a mina, a recorrente se opõe a glosa realizada por defender que *“sem a contratação de serviço que viabilize o transporte coletivo de seus funcionários para o trabalho, haveria grande dificuldade de acesso à mina e à sua planta de beneficiamento de minério, o que prejudicaria substancialmente as atividades da empresa pela redução de mão-de-obra produtiva disponível na região”*. Além disso, defende que os custos de transporte são exigidos por obrigação legal, relativa ao vale-transporte.

Em que pese as argumentações da recorrente, sejam elas genéricas no que diz respeito às obrigações patronais de provimento de transporte, sejam as específicas relativas à localização da mina e a necessidade de garantir transporte eficiente de seus funcionários, prevalece no CARF o entendimento de que tal dispêndio não se enquadra nas hipóteses de crédito de PIS/COFINS, motivo pelo qual, mantem-se a glosa.

Ademais, a recorrente cita a Solução de Consulta COSIT n. 45/2020 enquanto fundamento para seu pedido, mas omite que a respectiva decisão trata especificamente do caso de pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção, o que não é o caso dos autos. Portanto, tal precedente não tem o condão de afetar o entendimento até o momento pacificado neste Conselho.

2.2.6 Serviços de manutenção da torre de iluminação da planta

A DRJ manteve também a glosa do crédito apurado sobre gastos incorridos com manutenção das torres de iluminação da mina e da planta de beneficiamento do minério da recorrente, face ao entendimento de que *“a iluminação da planta industrial não é essencial nem relevante para o processo produtivo. Por óbvio, ela não participa do processo nem influi na quantidade ou qualidade do minério produzido.”*.

Tal conclusão é veementemente contestada pela recorrente, que alega ser *“evidente que os custos incorridos com a manutenção das torres de iluminação correspondem a insumos da empresa, sendo necessários e indispensáveis para que seja possível realizar a mineração e o processo produtivo da Recorrente no período noturno, sem os quais haveria sério comprometimento da operação da empresa, razão pela qual as glosas merecem ser revertidas”*.

Tanto fiscalização, quanto a DRJ resumem seu posicionamento em poucas linhas, defendendo, essencialmente, que a falta de participação direta da iluminação no processo produtivo seria razão suficiente para a glosa.

Ora, este posicionamento me parece bastante simplista e equivocado, tendo em vista ser incontestável a necessidade de iluminação adequada para que qualquer tipo de atividade seja desempenhada dentro e fora do horário comercial, principalmente quando se trata de locais fechados (planta fabril) ou mesmo locais com dificuldade de acesso, como é o caso das minas.

Desta feita, proponho a reversão da glosa.

2.2.7 Serviço de manutenção do sistema de captação de água

Segundo a DRJ, a razão para a manutenção das glosas sobre a manutenção de sistemas de captação de água está relacionada ao fato das despesas incorridas terem natureza de construção civil, não de serviço de manutenção, a considerar os CNAEs e atuação da empresa fornecedora do serviço, a saber:

“217. Para a fiscalização, da mesma forma que o item anterior, a Nota Fiscal aqui escriturada continha em sua descrição “construção civil”. A empresa FURACON SISTEMAS DE CORTES E PERFURACOES possui como CNAE principal a demolição de edifícios e outras estruturas, e CNAEs secundários todos relacionados a construção ou aluguel.

Assim, claramente não trata-se de manutenção em máquinas e equipamentos, e sim obra de construção civil que não pode ser possível de creditamento como serviço utilizado como insumo por não participar do processo produtivo.

218. Segundo a interessada, tendo em vista que a água é utilizada em praticamente todas as fases do processo de beneficiamento do minério de Níquel após a britagem (v. memorial descritivo do processo produtivo), os poços de captação são de grande relevância para a regular operação da mina, sendo que tanto os gastos para perfuração quanto para respectiva manutenção qualificam-se como insumos.

219. Entretanto, tratando-se de obra civil e não serviço de manutenção, o dispêndio não pode gerar direito ao creditamento como serviço utilizado como insumo.’

Em seu recurso voluntário, a recorrente se insurge contra tal entendimento

“A perfuração de poços é essencial para captação da água que será utilizada em várias etapas do processo produtivo da Recorrente, motivo pelo qual a perfuração e

manutenção dos poços é de extrema importância e está diretamente relacionada à produção da Recorrente.

Apenas a título exemplificativo, em complemento ao memorial descritivo do processo produtivo da Recorrente já juntado ao processo, segue abaixo fotos das etapas de moagem e de flotação do minério de níquel, as quais comprovam a utilização e essencialidade da água captada no processo de beneficiamento do minério [...]

Neste sentido, tendo em vista que a Recorrente consome cerca de 2.500 m3 de água por hora em sua produção, cabe reconhecer que é essencial para o processo produtivo da Recorrente a existência de poços de captação de água, bem como que haja a correta manutenção dos referidos poços, a fim de que não ocorra o comprometimento da produção por falta de abastecimento de água.

Portanto, resta devidamente comprovado que os custos incorridos pela Recorrente com a contratação de serviços de perfuração e manutenção de poços de captação de água são essenciais e diretamente relacionados ao processo produtivo da Recorrente, de forma que deve ser reconhecido o direito a crédito sobre tais despesas.” (g.n.)

Considerando as explicações da recorrente, bem como as informações técnicas do memorial descritivo já constante nos autos, resta claro que os poços para captação de água – diferentemente de tanques de armazenamento – não são edificações ativas. Não obstante, a perfuração do solo para a sua construção e os serviços de manutenção para que os mesmos continuem a fornecer água de forma constante e segura são essenciais ao processo produtivo, o que justifica as despesas elencadas.

No que refere à natureza e atividade principal do prestador de serviço, entendo que o fornecedor atuar primordialmente na construção civil não é indício ou prova que comprometa os fatos e demais provas juntadas aos autos. Pelo contrário, por se tratar de estrutura complexa e que necessita de solidez, necessário o uso de serviço especializado, o que parece ser justamente o que foi constatado pela fiscalização.

Assim, voto pela reversão desta glosa.

2.3 Energia elétrica

No que se refere à energia elétrica, a fiscalização homologou apenas parte dos créditos pleiteados, glosando os valores relativos às NFs emitidas sob os CSTs 98 e 99, as quais se referem a Tarifas de Uso do Sistema de Transmissão (TUST).

Para justificar a manutenção da glosa, a DRJ apresenta a argumentação transcrita abaixo, cujo fundamento está na ausência de previsão legal para creditamento da TUST, sendo o creditamento da referida tarifa para consumidores cativos resultado apenas da impossibilidade de segregação e não de autorização legal, de modo que o crédito não pode ser deferido no caso de consumidores do mercado livre, cujos valores da energia e TUST são devidamente segregáveis:

233. Como afirmado pela requerente, há duas formas de contratação e fornecimento, quais sejam: (i) ambiente de contratação regulada (mercado cativo): fornecimento pela distribuidora local vinculada a cada região (ii) ambiente de contratação livre: energia fornecida por comercializadores e geradores com liberdade de pactuação das condições, acessível aos chamados "consumidores livres", qualificáveis em função de um determinado volume de consumo e tensão.

234. Em vista disso, criou-se uma nova modalidade de remuneração para as empresas de transmissão, devida exclusivamente pela prestação do serviço de transmissão, bem diferente daquela do modelo anterior (tarifas de fornecimento de energia).

235. Na tarifa de fornecimento de energia há a cobrança conjunta do valor da energia e do custo pelo serviço de transmissão. Assim, para os consumidores cativos não há como dissociar o valor da energia propriamente dita do valor do serviço de transmissão. O que gera crédito é o valor total da conta de energia.

236. Entretanto, nos consumidores livres, os dois valores são separados, o valor da energia consumida é pago às geradoras/comercializadoras e o valor do custo de transmissão é pago às transmissoras.

237. Apresenta-se abaixo a legislação tributária federal pertinente à situação, o art 3º, inciso IX, §1º, II, e §3º, II, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e o art. 3º, inciso III, §1º, II, e §3º, II, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003: [...]

238. Pela leitura dos dispositivos transcritos acima conclui-se que a permissão para que uma pessoa jurídica apure créditos calculados sobre os dispêndios com energia elétrica a serem descontados das apurações mensais das contribuições sociais em pauta, no regime não cumulativo, somente se aplica à **energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica**.

239. A interessada pagou o valor da energia elétrica às comercializadoras/geradoras Tradener e CPFL e a Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão – TUST a outras empresas como Afluente Transmissão de Energia Elétrica, CTEEP Companhia de Transmissão de Energia Elétrica Paulista e outras.

240. Verifica-se, portanto, que os contratos efetuados com o fim de remunerar o uso do sistema de transmissão não se confundem com a despesa com a energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

241. Considerando o fato de a sistemática dos arts. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, enumerarem taxativamente (“*numerus clausus*”) os dispêndios sobre os quais é possível a constituição de créditos a serem descontados das contribuições sob apreço, não é lícito interpretar estes dispositivos de forma expansiva, mas tão-somente é cabível a interpretação literal, para não se incorrer em alargamento dos elementos que ensejam a apuração do aludido crédito, de acordo com o desejo do legislador.

242. Consequência direta é que sobre os dispêndios a título de TUST não é possível a constituição de créditos a serem descontados da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, de que tratam o art 3º, inciso IX, da Lei nº 10.637, de 2002 e o art. 3º, inciso III, da Lei nº 10.833, de 2003, uma vez que o permissivo legal é apenas sobre a energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

243. Desse modo, mantém-se a glosa efetuada em relação aos valores de TUST.” (g.n.)

Ora, a despeito da argumentação bastante lógica da DRJ, discordo de algumas das conclusões que levaram à manutenção da glosa.

Primeiramente, parece um pouco forçado afirmar que o art. 3º da Lei n. 10.833/2013 possui lista taxativa das hipóteses de creditamento. Caso isso fosse verdade, processos como o presente seriam muito mais simples e diretos de serem resolvidos, o que não parece ser o caso, visto que a decisão da DRJ contém 70 páginas, das quais a grande maioria possui teor interpretativo – como é de se esperar.

Ademais, considerando que os critérios de essencialidade e relevância que norteiam os créditos de PIS/COFINS, fixados em sede de repercussão geral pelo STJ, são bastante subjetivos e casuísticos, entendo que não se pode tratar o art. 3º da Lei n. 10.833/2013 enquanto lista literal e fechada.

Dito isso, não me parece aceitável que determinados contribuintes sejam beneficiados por valores que não “deveriam” ser considerados enquanto crédito ao passo que os demais sejam tratados de maneira menos favorável apenas por exercer seu poder de escolha em relação ao fornecedor de energia elétrica – direito que lhe é garantido por lei e pela ANEEL.

Por fim, caso tal taxa não fosse obrigatória e a decisão pelo consumo de energia provida pelo mercado livre implicasse na impossibilidade de utilização dos sistemas de transmissão das concessionárias de energia convencionais, fato é que a construção de sistema de transmissão próprio (a ser ativado) ou o aluguel de sistemas de terceiros para que a energia pudesse ser consumida seriam gastos passíveis de creditamento pelo art. 3º da Lei n. 10.833/2013, por serem essenciais ao processo produtivo.

Diante disso, entendo que a interpretação restritiva da fiscalização e da DRJ não encontram guarida legal, tampouco parece aceitável à luz do caso concreto, motivo pelo qual voto pela reversão da glosa.

2.4 Aluguéis pagos a pessoa jurídica

a) Alugueis de máquinas e equipamentos

No que trata dos alugueis pagos a pessoa jurídica, alega a recorrente que a DRJ manteve as glosas sob premissa equivocada, visto que fundamentou a negativa de provimento na impossibilidade de créditos sob alugueis 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) empilhadeira para carregamento e movimentação de concentrado de níquel; (b) pá-carregadora para operação de mina; (c) caminhão Munk, para carregamento de insumos e equipamentos na planta; (d) prancha de carga - 70T, para operação na atividade de lavra e (e) escavadeira hidráulica.

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.

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 descaracterizam ou os tornam veículos comuns, entendo que as glosas sobre aluguel de empilhadeiras, pás-carregadoras, caminhões Munk, prancha de carga e escavadeiras hidráulicas devem ser revertidas.

b) Aluguel de andaimes, pranchão, rodapé e containers

Em que pese o presente item parecer ser mera repetição do que já foi discutido no item 2.2.4 acima, relativo a serviços de montagem industrial para manutenção (que inclui a montagem da estrutura de andaimes, que engloba pranchão e rodapé), entendo relevante endereçar o argumento apenas para evitar qualquer tipo de cerceamento ao direito de defesa da recorrente e possível lacuna na análise das glosas.

Dito isso e considerando todas as conclusões proferidas naquele item, entendo que, tal qual os créditos sobre os serviços de montagem e manutenção prestados, devem ser

igualmente passíveis de creditamento – caso contabilizados de forma separada do contrato com o fornecedor (fls. 245 a 262) – o aluguel desses materiais.

Por sua vez, entendo que o mesmo tratamento não pode se dar ao aluguel de containers, que segundo a recorrente servem como local para armazenagem de insumos e equipamentos utilizados nas minas e que, portanto, se equiparariam aos demais itens alugados e mencionados acima.

Isto porque, em que pese a argumentação da recorrente, nenhum documento, foto ou prova é trazida para comprovar a efetiva utilização de tais containers, o que não permite a constatação de forma clara e inequívoca sobre sua essencialidade ou relevância ao processo produtivo da recorrente.

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 enquadrariam 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 coerente 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 Ativo Imobilizado

a) Encargos de depreciação

Segundo a empresa, faz-se necessário reconhecer a possibilidade de creditamento dos seguintes dispêndios com base nos encargos de depreciação: (i) serviços geológicos, geotécnicos e planejamento de lavra; (ii) serviços de teste e comissionamento dos sistemas elétricos e mecânicos da mina; e (iii) frete na aquisição de bens do ativo imobilizado.

No que concerne os serviços geológicos, geotécnicos e planejamento de lavra, que 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.

No que concerne aos serviços de teste e comissionamento, conforme explicou a recorrente, tratam-se de “processos de assegurar que os sistemas e componentes de uma edificação ou unidade industrial estejam projetados, instalados, testados, operados e mantidos de acordo com as necessidades e requisitos operacionais do proprietário. O comissionamento pode ser aplicado tanto a novos empreendimentos quanto a unidades e sistemas existentes em processo de expansão, modernização ou ajuste”.

Novamente se valendo do CPC n. 27, a empresa alega que tais despesas se inserem enquanto elementos de custo do ativo imobilizado, nos termos dos itens 16(b) e 17(d) e (e), a saber:

“Elementos do custo

16. O custo de um item do ativo imobilizado compreende:

(a) seu preço de aquisição, acrescido de impostos de importação e impostos não recuperáveis sobre a compra, depois de deduzidos os descontos comerciais e abatimentos;

(b) quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo no local e condição necessárias para o mesmo ser capaz de funcionar da forma pretendida pela administração; (...)

17. Exemplos de custos diretamente atribuíveis são:

(b) custos de preparação do local;

(d) custos de instalação e montagem;

(e) custos com testes para verificar se o ativo está funcionando corretamente, após dedução das receitas líquidas provenientes da venda de qualquer item produzido enquanto se coloca o ativo nesse local e condição (tais como amostras produzidas quando se testa o equipamento); e

(f) honorários profissionais.” (g.n.)

Quanto a este ponto, entendo que a interpretação apresentada pela recorrente está, de fato, amparada nos conceitos contábeis do CPC n. 27, de forma que voto pela reversão da glosa por se tratar de despesas referentes ao ativo imobilizado.

Por fim, os fretes de aquisição do ativo imobilizado foram glosados por se tratarem de bens não passíveis de identificação, tal qual ocorreu no item 2.5.a. Da mesma forma, a recorrente pautou sua defesa em argumentos sobre a diferente natureza do frete e dos bens transportados, não trazendo explicações e provas sobre as identificações faltantes. Por tal motivo, entendo que a glosa neste ponto deve ser mantida.

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) partes e peças de máquinas e equipamentos; (iv) bens utilizados na construção/adequação do almoxarifado e oficina; (v) frete de aquisição de ativos imobilizados; (vi) serviços relacionados ao ativo; e (vii) itens de reparo.

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, bulldôzers, niveladores de estrada, caminhões e suas respectivas partes e peças de manutenção, além do seu respectivo frete de aquisição.

Tal qual enfrentado anteriormente no tópico 2.2.1, 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 todos o processo produtivo. Interessante verificar que a DRJ negou direito ao crédito dos serviços de TI por entender que a RFB apenas deferiria 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**, partes e peças de máquinas e equipamentos, a manutenção da glosa pela DRJ se deu pela conclusão de que as mesmas seriam aplicáveis a veículos, seguindo a mesma lógica do ponto 2.4.a. Portanto, restando claro que as máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo da recorrente não são meros veículos de transporte e que as provas e explicações sobre cada uma das despesas foi devidamente trazida aos autos, imperioso a reversão da glosa.

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 mantida pelo fato de que a recorrente não traz nenhuma prova ou explicação mais robusta sobre tais edificações, sua localização e aplicação, de forma que os requisitos de certeza e liquidez do crédito não restam atendidos.

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 ao **item vi**, serviços relacionados ao ativo imobilizado, a recorrente busca reverter a glosa sobre os serviços relativos a bens 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.

Sobre os serviços relativos a ativos não identificados, a recorrente junta aos autos, em sede de recurso voluntário, NFs de serviços prestados pelas empresas Outotec Tecnologia do Brasil; Furacon Sistemas de Corte; Usinagem Gerfan e Metso Brasil Indústria e Comércio (doc. 4 – fls.1335 a 1351) de forma a comprovar que todos os serviços relacionados foram realizados em máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo.

Diante das novas provas trazidas e da descrição das NFs, de fato, esclarecerem as dúvidas levantadas pela fiscalização e pela DRJ quanto a questão probatória, entendo que as glosas relativas a este item devem ser revertidas, no limite do que foi comprovado pelas NFs indicadas.

Por sua vez, no concerne às despesas consideradas pela fiscalização como aplicadas a ativos não condizentes com o conceito de máquinas e equipamentos, a DRJ manteve a glosa sobre os serviços/materiais empregados nos seguintes casos: (i) no processo de construção da planta de processamento de minério, (ii) no processo de construção da oficina para reparo dos equipamentos e, ainda (iii) na construção/adequação de britagem do minério, 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.

Ora, 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, motivo pelo qual, assim como as despesas relativas a insumos, aquelas relativas ao ativo imobilizado devem ser igualmente creditadas. Por outro lado, não tendo sido deferido o crédito sobre a construção da oficina de reparo de equipamento por questão de carência probatória, entendo que a glosa deve ser igualmente mantida sobre dispêndios correlatos.

Por fim, no que se refere ao **item vii**, itens de reparo, tem-se novamente a discussão travada em diversos outros momentos em que a DRJ nega a possibilidade de crédito por entender se tratar de despesas vinculadas a veículos, ao passo que a recorrente alega se tratar de máquinas e equipamentos utilizados na produção, juntando aos autos NFs relacionadas a todos os itens adquiridos (doc. 5 – fl. 1347 a 1351) a fim de esclarecer e complementar os argumentos já trazidos em sede de manifestação.

Diante das discussões conceituais já travadas anteriormente, bem como das novas provas trazidas, voto pela reversão da glosa quanto a este item.

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
Bens utilizados como insumos	- Insumos classificados equivocadamente na CST 70 e nas CSTs 98 e 99 constantes das NFs apresentadas às fls. 1248 a 1315.
Serviços utilizados como insumos	- Serviço de manutenção de motores e equipamentos de motoniveladora; - Serviço de supervisão e manutenção de equipamentos; - Serviços de TI; - Serviços de montagem industrial para manutenção; - Serviços de manutenção da torre de iluminação da planta; - Serviço de manutenção do sistema de captação de água
Energia elétrica	- Tarifas de Uso do Sistema de Transmissão (TUST).
Aluguéis pagos a pessoa jurídica	- Aluguéis de empilhadeira, pá-carregadora, caminhão Munk, prancha de carga e escavadeira hidráulica; - Aluguéis de andaimes, pranchão, rodapé
Fretes na aquisição de insumos	- frete de insumos no mercado externo (do porto ao estabelecimento)
Ativo imobilizado	- serviços geológicos, geotécnicos e planejamento de lavra; - serviços de teste e comissionamento dos sistemas elétricos e mecânicos da mina; - carregadeiras, tratores de esteiras, bulldôzers, niveladores de estrada, caminhões e suas respectivas partes e peças de manutenção, além do seu respectivo frete de aquisição; - Sistema operacional da mina (software); - partes e peças de máquinas e equipamentos; - serviços realizados pelas empresas Outotec Tecnologia do Brasil; Furacon Sistemas de Corte; Usinagem Gerfan e Metso Brasil Industria e Comércio e comprovados nas NFs de fls.1335 a 1351; - serviços/materiais incorporados à planta de processamento de minério e ao processo de britagem.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Vieira Kotzias

