



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



**Processo nº** 13609.903554/2013-96  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3401-007.265 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 29 de janeiro de 2020  
**Recorrente** KINROSS BRASIL MINERACAO S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

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

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS. DELIMITAÇÃO DO PROCESSO PRODUTIVO. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. PROCEDÊNCIA PARCIAL

Segundo os critérios de essencialidade e relevância adotados pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 1.221.170/PR para a definição do conceito de insumo na legislação do PIS e da COFINS, devem gerar créditos destas contribuições, para o caso específico deste contribuinte, as aquisições de 1.1 Bens, serviços, combustíveis, peças e serviços de manutenção de veículos e locação de veículos (desde que, nos últimos casos, os veículos fossem utilizados para transporte inserido no processo produtivo), excetuando a locação de veículos a pessoas físicas; e das posições TIPI 8702, 8703, 8710, 8711, 8712, 8713 e 8715 e suas partes e peças, relativas a ônibus, veículos de passeio, e também a locação de veículos; 1.2 Serviços de manutenção das linhas de transmissão de energia elétrica construídas pela recorrente,, transporte de ouro (neste último caso, desde que o transporte do ouro não seja externo e posterior ao processo produtivo do bem, como já foi firmado nestes autos em relação aos contratos com a Protege S/A nestes mantida a glosa por carência probatória); 1.3 Aquisição de máquinas e equipamentos (como aqueles usados na fase de lavra, moagem, circuito de bombeamento/tubulações de minério...) desde que os bens e serviços contratados tiverem sido utilizados no processo produtivo e anexo V do TVF - máquinas equipamentos; 1.4 Na contratação de mão de obra empregada na produção. No que tange as demais alegações, negar-lhes provimento e manter as glosas para: transporte de ouro por carência probatória - créditos de consultoria - aquisição de estruturas metálicas e anexo IV quanto suas edificações.

Acordam os membros do colegiado, (i) por maioria votos, em negar provimento a locação de veículos a pessoa física; e locação dos veículos das posições TIPI 8702, 8703, 8710, 8711, 8712, 8713 e 8715 e suas partes e peças, relativas a ônibus, veículos de passeio, vencida a conselheira Larissa Nunes Girard, que negava provimento à locação de veículos em geral; (ii) por unanimidade de votos, em dar provimento aos serviços de manutenção das linhas de

transmissão de energia elétrica construídas pela recorrente; aquisição de máquinas e equipamentos; e anexo V do TVF - máquinas e equipamentos; (iii) por maioria de votos, em dar provimento a contratação de mão de obra empregada na produção, vencidos os conselheiros Lázaro Antônio Souza Soares e Larissa Nunes Girard; (iv) por unanimidade de votos, em negar provimento: (iv.i) ao transporte de ouro por carência probatória. O colegiado acompanhado o relator pelas conclusões; (iv.ii) aos créditos de consultoria; (iv.iii) à aquisição de estruturas metálicas; (iv.iv) anexo IV edificações. O julgamento deste processo seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, aplicando-se o decidido no julgamento do processo 13609.903556/2013-85, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes – Presidente substituta e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mara Cristina Sifuentes (Presidente substituta), Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Lázaro Antônio Souza Soares, Fernanda Vieira Kotzias, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, João Paulo Mendes Neto, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (Vice-Presidente) e Larissa Nunes Girard (suplente convocada).

## **Relatório**

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos, prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2019, e, dessa forma, adoto neste relatório excertos do relatado no Acórdão nº 3401-007.245, de 29 de janeiro de 2020, que lhe serve de paradigma.

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento – PER combinado com Declaração de Compensação – Dcomp (PER/Dcomp) referente a crédito de COFINS não-cumulativa – Exportação.

Por bem descrever os fatos, adota-se e remete-se ao relatório do acórdão prolatado pela autoridade julgadora de primeira instância administrativa, constante dos autos, como se aqui transcrito fosse.

A decisão de primeira instância, consubstanciada no referido acórdão, julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade para reconhecer parte do direito creditório pleiteado, mais especificamente o que se refere aos seguintes pontos:

- 1) Cancelar as glosas dos itens constantes no Anexo I da Informação Fiscal, inclusive combustíveis e lubrificantes, empregados como insumos na etapa de decapeamento, lavra e transporte do minério;
- 2) Cancelar as glosas referentes aos valores pagos a empresa Protege S/A, descritos no Anexo II da informação fiscal, quando se tratar do transporte do ouro (produto final) para exportação, mantendo-se as demais glosas descritas no Anexo II da informação fiscal;
- 3) Cancelar as glosas dos itens descritos no Anexo III quanto às máquinas e equipamentos classificados nos Capítulos 84 e 85 da TIPI, mantendo-se as glosas dos veículos classificados no Capítulo 87 da TIPI.

4) Cancelar as glosas dos bens importados (pneus) consumidos como insumos na etapa de decapeamento, lavra e transporte do minério, mantendo dos demais itens. Deverá ainda ser sanada a incorreção do valores no Anexo II, transportando os valores demonstrados na planilha de glosas apresentada da Informação Fiscal;

5) Indeferir o pedido do sujeito passivo para afastar a incidência dos acréscimos legais devidos sobre os débitos objeto de compensação não homologada.

Em razão de o voto unanimemente acompanhado ter dado parcial provimento em matérias que demandavam uma apuração fática detalhada, a DRF de Sete Lagoas, por meio do TERMO DE INTIMAÇÃO de folhas intimou a sociedade empresária para que apresentasse alguns documentos.

Na análise dos documentos oferecidos, concluiu que: (i) diante das informações apresentadas, e com base nos Anexos da Informação Fiscal de folhas, elaboramos nova apuração, conforme planilha de folhas; (ii) informe-se no sistema Sief processo o resultado do julgamento da DRJ/CGE/MS o valor do crédito apurado na planilha IV, fl. 814, para o presente processo; dê-se ciência da presente informação fiscal e do Acórdão DRJ à contribuinte e demais providências cabíveis.

Ao ser intimada, apresentou o presente Recurso Voluntário alegando, em suma, que pretende discutir os seguintes itens:

01 - Créditos indevidos de bens e serviços utilizados como insumos:

B - Bens e serviços sem contato direito ou que não são consumidos na produção - (constantes do Anexo II do Relatório Fiscal)

C - Locação de máquinas e equipamentos (apenas os bens não classificados nos capítulos 84 e 85 da TIPI, cuja glosa foi cancelada pelo acordo - constantes do Anexo III da Informação Fiscal)

03 - Aquisição de ativo imobilizado (constantes dos Anexos IV e V da Informação Fiscal)

Para sustentar o direito creditório, a sociedade empresária recorrente se ampara no julgamento do Recurso Especial (REsp) no. 1.221.170/PR pelo STJ, ocasião em que se julgou a ilegalidade de duas Instruções Normativas (IN/RBF 247/02 e 404/04) da Receita Federal sobre a definição de insumos e apresentou uma definição que pudesse estabelecer critérios mais objetivos àquela tarefa.

Diante disso, o presente Recurso desenvolve explicação sobre o processo produtivo da sociedade empresária mineradora, com o intuito de, ao final, requerer que sejam homologadas integralmente todas as compensações que lhe foram vinculadas.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira Mara Cristina Sifuentes, Relatora

## **Das razões recursais**

Como já destacado, o presente julgamento segue a sistemática dos recursos repetitivos, nos termos do art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do RICARF, desta forma reproduzo o

voto consignado no Acórdão n.º 3401-007.245, de 29 de janeiro de 2020, paradigma desta decisão.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche parcialmente as demais condições de admissibilidade, e por isso dele tomo parcial conhecimento.

Inicialmente, tendo em vista que entre a decisão da DRJ recorrida e a interposição desse Recurso houve a decisão do Superior Tribunal de Justiça acerca do conceito de insumo no âmbito do PIS e da COFINS, bem como pelo fato de a presente irresignação se pautar principalmente naquele julgado, abordar-se-ão as premissas pelas quais esse voto será elaborado, para que posteriormente a análise de cada crédito pleiteado possa vir a ser analisado.

A dinâmica de apuração das contribuições em discussão tem por fundamento a obediência ao princípio constitucional da não-cumulatividade (art. 155, §2º, I da Constituição da República Federativa do Brasil), o qual estabelece que *“será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”*.

O legislador infraconstitucional, por sua vez, detalhou como se daria a dinâmica da não-cumulatividade (Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003). Ocorre, entretanto, que sempre houve discussão acerca do conceito de insumo para fins de creditamento. A Receita, por meio das IN 247/2002 e na IN 404/2004, tentou estabelecer orientações para a atuação dos auditores fiscais. O STJ, porém, julgou os referidos atos administrativos normativos como ilegais, uma vez que extrapolavam o que previa as leis supracitadas.

O REsp 1.221.170/PR, de relatoria do Min. Napoleão Nunes Maia Filho e com tese apresentada pela Min. Regina Helena Costa, definiu critérios mais específicos para atuação fiscal, como se pode extrair da leitura da ementa daquele julgado:

“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 SEQUINTE 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 relativos 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 determinado item -bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. ”

Além disso, para os fins que se destina o presente voto, cumpre reproduzir parte do voto da Ministra Regina Helena Costa, a qual foi responsável por apresentar a tese fixada pelo Superior Tribunal de Justiça naquela oportunidade:

“Conforme já tive oportunidade de assinalar, ao comentar o regime da não-cumulatividade no que tange aos impostos, a não-cumulatividade representa autêntica aplicação do princípio constitucional da capacidade contributiva (...)

Em sendo assim, exsurge com clareza que, para a devida eficácia do sistema de não-cumulatividade, é fundamental a definição do conceito de insumo (...)

(...)

Nesse cenário, penso seja possível extrair das leis disciplinadoras dessas contribuições o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (...)

Demarcadas tais premissas, tem-se que o **critério da essencialidade** diz com o item do qual dependa, *intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.*

Por sua vez, **a relevância**, considerada como critério **definidor** de insumo, *é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.*

(Grifou-se)

A partir do referido julgado, a Receita Federal publicou o Parecer Normativo COSIT/RFB N. 05, de 17 de novembro de 2018, ocasião em que detalhou as principais repercussões do julgado citado acima. Da leitura do referido Parecer Normativo e dos votos no julgamento paradigmático do STJ, é possível identificar que o “teste da subtração” proposto pelo Min. Campbell não consta da tese firmada, ao contrário do que argumenta o contribuinte neste Recurso. Sendo assim, assenta-se que o presente voto também não realizará o teste proposto pelo Ministro, na medida em que é prescindível para análise abaixo.

Outro importante fator que será instrumentalizado mais à frente quando da análise de alguns direitos creditórios está presente no Parecer Normativo COSIT/RFB n. 05/2018, no que pertine a inovação trazida pelo julgado é a permissão para creditar todo insumo do processo de produção de bens destinados à venda e serviços e não apenas insumos do próprio produto ou do serviço, como até então vinha sendo interpretado pela Secretaria da Receita Federal.

Vejamos:

(...)

23. Ademais, observa-se que talvez a maior inovação do conceito estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça seja o fato de permitir o creditamento para insumos do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, e não apenas insumos do próprio produto ou serviço comercializados, como vinha sendo interpretado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

24. Nada obstante, salienta-se que o processo de produção de bens, em regra, encerra-se com a finalização das etapas produtivas do bem e que o processo de prestação de serviços geralmente se

encerra com a finalização da prestação ao cliente. Consequentemente, os bens e serviços empregados posteriormente à finalização do processo de produção ou de prestação não são considerados insumos, salvo exceções justificadas, como ocorre com a exceção abordada na seção GASTOS APÓS A PRODUÇÃO relativa aos itens exigidos pela legislação para que o bem ou serviço produzidos possam ser comercializados.

25. Por outro lado, a interpretação da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça acerca do conceito de insumos na legislação das contribuições afasta expressamente e por completo qualquer necessidade de contato físico, desgaste ou alteração química do bem-insumo com o bem produzido para que se permita o creditamento, como preconizavam a Instrução Normativa SRF no 247, de 21 de novembro de 2002, e a Instrução Normativa SRF no 404, de 12 de março de 2004, em algumas hipóteses.

26. Também merece comentários o enquadramento como insumo do item cuja relevância advém de sua integração ao “processo de produção (...) por imposição legal”. Todavia, considerando a extensão dos comentários, reserva-se adiante uma seção específica para versar sobre o tema.

27. Ultimando a fixação de premissas, um ponto não abordado pelos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, mas que resulta claro do texto do inciso II do caput c/c § 13 do art. 3o da Lei no 10.833, de 2003, e é importante para o entendimento do conceito em estudo é que somente haverá insumos geradores de créditos das contribuições se o processo no qual estão inseridos efetivamente resultar em um bem destinado à venda ou em um serviço disponibilizado ou prestado a terceiros (esforço bem-sucedido). Daí conclui-se não haver insumos permissivos de creditamento em atividades que não geram tais resultados, como em pesquisas, projetos abandonados, projetos infrutíferos, etc.

Outro trecho fundamental do Parecer Normativo para análise superveniente é o que se volta para a extensão da decisão do STJ para a apuração de créditos de insumos de insumos, tendo em vista que o caso em tela estamos diante de uma mineradora em que o processo de produção se volta para um bem e não para um produto. Veja-se

(...)

45. Outra discussão que merece ser elucidada neste Parecer Normativo versa sobre a possibilidade de apuração de créditos das contribuições na modalidade aquisição de insumos em relação a dispêndios necessários à produção de um bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo).

46. Como dito acima, uma das principais novidades plasmadas na decisão da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça em

testilha foi a extensão do conceito de insumos a todo o processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros.

47. Assim, tomando-se como referência o processo de produção como um todo, é inexorável que a permissão de creditamento retroage no processo produtivo de cada pessoa jurídica para alcançar os insumos necessários à confecção do bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros, beneficiando especialmente aquelas que produzem os próprios insumos (verticalização econômica). Isso porque o insumo do insumo constitui “elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”, cumprindo o critério da essencialidade para enquadramento no conceito de insumo.

48. Esta conclusão é especialmente importante neste Parecer Normativo porque até então, sob a premissa de que somente geravam créditos os insumos do bem destinado à venda ou do serviço prestado a terceiros, a Secretaria da Receita Federal do Brasil vinha sendo contrária à geração de créditos em relação a dispêndios efetuados em etapas prévias à produção do bem efetivamente destinado à venda ou à prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo).

Por fim, merece destaque que da leitura do julgado paradigmático e da própria a literalidade do inciso II do caput do art. 3º da Lei no 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, inexistente direito creditório dos gastos posteriores à finalização do processo de produção ou da prestação do serviço. A partir disso, adianta-se: não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como combustíveis utilizados em frota própria de veículos, em embalagens para transporte de mercadorias acabadas e na contratação de transportadoras.

Como se pôde ver anteriormente, no próprio voto da Min. Regina Helena, de onde se extrai a régua que deverá servir de parâmetro para análise fática (inclusive do caso em tela), é possível identificar relaciona a essencialidade e a relevância com o processo produtivo da sociedade empresária que pleiteie o direito creditório. Nesse sentido, indispensável para o presente voto será a compreensão do processo produtivo da mineradora recorrente, pois apenas a partir desse entendimento é que se pode avaliar o julgamento deste recurso.

Sendo assim, firmadas as premissas necessárias para o julgamento, passa-se à análise de cada direito creditório alegado, com objetivo de, em cada oportunidade, indicar as razões de decidir acerca da essencialidade/relevância dos seguintes itens:

Bens, serviços, combustíveis, peças e serviços de manutenção de veículos e locação de veículos

Contratação de mão de obra, consultoria, serviços em linha de transmissão de energia elétrica, transporte de ouro, dentre outros. Fundamentação: Instrução Normativa SRF no 404/2004 e Solução de Consulta DISIT08 no 220/2011.

Locação de máquinas e equipamentos. Despesas com locação de veículos automotores.

Valores referentes a apropriação de créditos antes da ativação dos bens (artigo 6o da Lei no 11.488/2007). Bens e serviços incorporados ao ativo imobilizado de áreas distintas da produção - captação de água, barragem de rejeitos, lavra e transporte, laboratório, manutenção, dentre outras (artigo 1o da Lei no 11.774/2008).

### **Bens, serviços, combustíveis, peças e serviços de manutenção de veículos e locação de veículos**

Em primeiro plano, é necessário firmar que com relação a esses bens, a base para sua glosa se deu a partir da Instrução Normativa da SRF n.º 404/2004, a qual foi julgada ilegal pelo STJ no Recurso Especial mencionado anteriormente. Por essa razão, torna-se necessário reapreciar se, de fato, com base nos parâmetros atuais, há direito creditório.

Tendo em vista que os bens, serviços, combustíveis, peças e serviços de manutenção de veículos que foram glosados tinham sido todos empregados na etapa de decapeamento, lavra e transporte do minério, o entendimento anterior firmado era de que, por não se voltar diretamente à venda (corresponder a um insumo do insumo), deveriam tais despesas serem glosadas.

Entretanto, com o julgamento paradigmático mencionado reiteradamente neste voto, a lógica que deve ser adotada é distinta. Por expressa previsão do Parecer Normativo COSIT/RFB n. 5/2018, as despesas relacionadas diretamente com o insumo do insumo devem ser creditadas. Além disso, pela própria dinâmica produtiva exposta no Recurso Voluntário é possível observar que o processo de decapeamento e lavra são essenciais para aquele processo de produção, uma vez que o bem produzido ao final jamais seria alcançado sem àquelas etapas.

Os bens, serviços, combustíveis, peças e serviços de manutenção de veículos quando voltados para o transporte do minério, se observados a partir da mesma ótica mencionada acima e com vistas às premissas firmadas neste voto, não podem ser considerados como insumos se utilizados em momento posterior a finalização do bem.

Sendo assim, não merece guarida o pleito do contribuinte sobre reconhecer o crédito com relação aos bens, serviços, combustíveis, peças e serviços de manutenção de veículos quando voltados para o transporte externo de minério, depois de esgotada a atividade produtiva da sociedade empresária, pois não corresponde a elemento essencial e relevante para o processo produtivo.

Curial a isto, deve-se manter a glosa para a locação de veículos a pessoas físicas; e das posições TIPI 8702, 8703, 8710, 8711, 8712, 8713 e 8715 e suas partes e peças, relativas a ônibus, veículos de passeio, e também a locação de veículos.

Com relação aos bens, serviços, combustíveis, peças e serviços de manutenção que se voltam para os caminhões fora de estrada (fl. 871 dos autos), de escavadeiras, de tratores de esteira e todos os demais veículos/máquinas que estiverem inseridos dentro do processo produtivo do ouro devem ter sua glosa excluída, na medida em que são integrantes daquele processo.

Além do exposto, a mineradora em seu Recurso Voluntário advoga em favor do creditamento da locação de veículos automotores glosados pela DRJ quando do julgamento da manifestação de inconformidade, por ter se baseado na legislação do IPI, senão vejamos:

*Apesar das alegações da manifestante de que conceitualmente veículos “são espécies do gênero “máquinas e equipamentos” e que esta expressão utilizada na legislação da COFINS abrange todas as espécies sem distinção”, do ponto de vista da legislação tributária existe a distinção. (...)*

*Tal distinção da legislação tributária encontra fundamento na Tabela de Incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados – TIPI, e se deve ao fato de o Brasil adotar a Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM, por sua vez baseada no Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias. Pelo sistema NCM/SH os veículos automotores tem classificação diversa das máquinas e equipamentos. Enquanto as máquinas e equipamentos mecânicos e elétricos estão descritos na Seção XVI/Capítulos 84 e 85, os veículos estão classificados na Seção XVII/Capítulo 87. (...)*

*Conclui-se que a menção do artigo 3º, inciso IV da Lei nº 10.637/2002 a despesas com aluguéis de máquinas e equipamentos não alcança os veículos classificados no Capítulo 87 da TIPI. Dessa forma, as glosas referentes a locação de veículos descritas no Anexo III da Informação Fiscal devem se restringir aos veículos classificados no Capítulo 87 da TIPI, cancelando-se as glosas das máquinas e equipamentos que se classifiquem nos capítulos 84 e 85 da TIPI.*

Merece guarida o requerimento para exclusão da glosa elaborado pelo contribuinte, mas por motivos distintos. Alegou-se a inaplicabilidade da legislação que estipula a classificação anteriormente citada dos veículos, mas a razão pela qual lhe é devido o direito de crédito se fundamenta na mesma razão exposta para excluir a glosa dos bens e serviços para os veículos que compõem o processo de produção. Sendo assim, entendo que merece ser cancelada a glosa dos créditos de locação de veículos pesados utilizados diretamente na produção, como os indicados no Recurso Voluntário (fl. 887 dos autos)

### **Contratação de mão de obra, consultoria, serviços em linha de transmissão de energia elétrica, transporte de ouro**

Da mesma forma que os itens anteriormente citados, o desta seção foram glosados tendo por fundamento a IN 404/2004, afastada pelo Superior Tribunal de Justiça no repetitivo mencionado acima. Por essa razão, mostra-se justa a reanálise daquelas despesas para fins de enquadramento no conceito de insumo.

Com relação aos serviços em linha de transmissão elétrica o Recurso Voluntário junta Parecer Técnico *“que indica que grande parte dos equipamentos utilizados na extração, transporte e beneficiamento do minério aurífero (como, por exemplo, moinhos, bombas, exaustores, fornos, britadores, escavadeiras elétricas, esteiras, correia transportadora de minério, dentre outros) é movida por meio de motores elétricos, o que demandou a instalação de uma estrutura de rede elétrica capaz de abastecer as dependências produtivas da Recorrente, por meio da aquisição e instalação de transformadores, painéis, linhas de transmissão e cabos elétricos.”*

Além disso, a recorrente alega que *“as instalações elétricas mantidas pela Recorrente desempenham um papel fundamental na produção do ouro, pois são elas que viabilizam o funcionamento das máquinas e equipamentos utilizados nas diversas etapas do processo de produção (extração, transporte e beneficiamento do minério aurífero)”*.

Sendo assim, tendo em vista que a partir do cotejo do laudo anexado e da ilustração fotográfica, os serviços de linha de transmissão elétrica não correspondem a acréscimo na qualidade do processo produtivo, mas verdadeiro pilar de funcionamento de todas as etapas, razão pela qual devem ser considerados elementos estruturais e inseparáveis do processo da mineradora recorrente. **Conclui-se, por isso, em favor da exclusão da glosa com relação a estes custos.**

Com relação a contratação de mão-de-obra, segue-se o que previu a Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5/2018:

123. Certamente, a vedação de creditamento estabelecida pelo citado inciso I do § 2º do art. 3º da Lei no 10.637, de 2002, e da Lei no 10.833, de 2003, alcança apenas o pagamento feito pela pessoa jurídica diretamente à pessoa física.

124. Situação diversa é o pagamento feito a uma pessoa jurídica contratada para disponibilizar mão de obra à pessoa jurídica contratante (terceirização de mão de obra), o que afasta a aplicação da mencionada vedação de creditamento.

125. Neste caso (contratação de pessoa jurídica fornecedora de mão de obra), desde que os serviços prestados pela pessoa jurídica contratada sejam considerados insumo nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça e aqui explanados e inexistam outros impedimentos normativos, será possível a apuração de créditos em relação a tais serviços.

Alega o contribuinte no presente Recurso:

*Como se pode extrair do Anexo II da Informação Fiscal, grande parte dos serviços contratados pela Recorrente se refere à manutenção industrial, elétrica e mecânica, aplicada em máquinas e equipamentos que sofrem contínuo desgaste e que são imprescindíveis no processo de fabricação do ouro.*

*A título de exemplo, citem-se alguns desses serviços:*

- *Manutenção de escavadeiras Shovel (equipamento responsável pela escavação na frente de lavra e pelo carregamento dos caminhões com as rochas implodidas, que contêm minério de ouro), realizados por empresas como Eletromotores Paracatu Ltda., Sotreq S/A, entre outras.*



Além do referido serviço, mencionam-se outros. Uma vez realizada a contratação de pessoa jurídica para prestar serviços com itens essenciais (como as escavadeiras mencionadas anteriormente), **devem ser excluídas as glosas, pois se trata de terceirização de mão-de-obra.**

Por outro lado, dois pedidos merecem ser afastados para fins de creditamento: os custos com consultoria e os correspondentes ao transporte do ouro. Sobre o segundo ponto, merece destaque que a DRJ de origem deu parcial provimento à manifestação de inconformidade para que fosse reconhecida a exclusão da glosa, desde que a contratação com a Protege S.A fosse direto para exportação, o que não restou provado.

Relativamente a notas juntadas inerentes ao referido transporte do ouro, se confirma pelas documentações que acompanham as notas (*Extratos do Faturamento*), que as entregas das mercadorias foram sempre na empresa Umicore Brasil Ltda, responsável pelo refino do bulhão. A documentação apresentada não é suficiente para demonstrar o crédito vinculado ao transporte do produto final para exportação, isto é, para a Brinks Ltda, como alegado pela contribuinte.

Mesmo assistindo razão o contribuinte, existem outros motivos para se reconhecer o cabimento da glosa, em especial o fato de que se trata de transporte do bem produzido pela sociedade empresária em momento posterior à conclusão da atividade produtiva. Uma vez estabelecida a premissa no REsp 1.221.170/PR em que se permitiu o creditamento dos insumos do processo de produção destinados à venda ou prestação de serviço, excluiu-se dessa hipótese os valores pagos pela empresa para o momento posterior àquela produção.

Nesse sentido, como foi visto anteriormente, o Parecer Normativo n.º 5/2018 determinou que “nada obstante, salienta-se que o processo de produção de bens, em regra, encerra-se com a finalização das etapas produtivas do bem e que o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente. Conseqüentemente, os bens e serviços empregados”.

Por esse motivo, **dignos de glosa os supostos créditos daqueles contratos com o transporte do ouro em bullion.**

Por fim, desde a DRJ os custos com “consultoria” foram analisados em conjunto com os demais mencionados acima e, até então, sempre foram glosados. Esse motivo levou à falta de detalhamento do que corresponderiam a esse suposto crédito. Leio a presente situação a partir do que consta no artigo 16 do Decreto 70.235/72, ocasião em que àquele diploma prevê que haverá preclusão do contribuinte que deixar de juntar as provas necessárias para amparar os seus pedidos. **Sendo assim, mantenho a glosa no que diz respeito aos supostos créditos de consultorias.**

#### ***Aquisição de máquinas e equipamentos***

Em face da glosa realizada sobre serviços ligados à aquisição de máquinas e equipamentos utilizados na produção. Para tanto, indica que a DRJ de origem, em seu acórdão, “*deixou de analisar a função desses bens e serviços no processo produtivo da Recorrente, apesar de o motivo da glosa, em relação a tais itens, ter se baseado na sua natureza/função no processo produtivo da empresa (supostamente não vinculados à produção), e não na forma/prazo de aproveitamento (que foi fundamento para a glosa apenas dos bens/serviços ligados a edificações, como se extrai do Relatório Fiscal).*”

Exemplificativamente, o Recurso Voluntário indica alguns bens/serviços contratados e empregados, como os utilizados na fase de lavra e transporte, bens/serviços utilizados na fase de moagem, no circuito de bombeamento/tubulações do minério, na barragem de rejeitos e tanques específicos e sistema de captação de água, que alega possuir direito creditório.

Os bens e serviços destinados a fase de lavra e transporte (do minério dentro do processo produtivo interno), os utilizados na fase de moagem, no circuito de bombeamento de minério, na barragem de rejeitos e no sistema de captação de água, por constituírem elemento indissociável do processo produtivo que se está analisando, devem ser excluídas as respectivas glosas.

Pela própria descrição realizada pela Autoridade Fiscal, verifica-se que, à luz do novel conceito de “insumos” para fins de creditamento de PIS e de COFINS, deve ser dado provimento ao pedido do recorrente, pois toda a análise fiscal foi desenvolvida considerando como premissa que o conceito de insumos que não pode ser instrumentalizado mais.

Nesse contexto, entendo que o produto os gastos relativos àqueles custos atendem aos critérios de essencialidade e relevância, e voto por dar provimento ao pedido do recorrente.

#### ***Aquisição de estruturas metálicas***

Argumentação genérica, contribuinte deixou de se desincumbir do ônus *probandi*. Limitou-se a apontar o seguinte: “*A DRJ manteve a glosa de diversos créditos decorrentes da aquisição, instalação e manutenção/reparo de estruturas metálicas. No entanto, trata-se de bens e serviços utilizados nas diversas fases que compõem o processo produtivo da Recorrente (tais como hidrometalurgia e moagem, essenciais para a produção do produto destinado à venda), devendo ser reconhecidos os respectivos créditos.*”

Ora, não há necessidade de maior esforço argumentativo para afastar tal pedido, tendo em vista que a recorrente não fornece nenhuma razão de fato para que seja reconhecido o crédito que pleiteia.

No artigo 373 do CPC há a seguinte previsão:

O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

A parte que pleiteia direito subjetivo deve demonstrar a quem esteja julgando (seja em processo administrativo ou judicial) os fatos constitutivos daquele direito, o que não foi feito no caso em tela. No artigo 16 do Decreto 70.235/72 também há determinação legal sobre a preclusão.

Por essas razões, não restou comprovado que as estruturas metálicas tiveram relação com o processo produtivo. Somado a isso, à depender da utilidade que as mesmas se destinaram, é provável que não correspondam a elemento essencial/relevante para o processo produtivo. Como essa última afirmação dependeria de maior detalhamento probatório, limito-me a negar provimento ao recurso no que tange os referidos créditos, mantendo as glosas.

#### ***Edificações: crédito no momento da aquisição do ativo imobilizado e em 12 parcelas.***

Quanto às edificações no momento da aquisição do ativo imobilizado, duas são as razões para se manter as glosas: a) a contribuinte utilizou créditos sobre edificações nos anos de 2010 e 2011 em 12 (doze) vezes, quando o correto seria em 24 (vinte e quatro) vezes e b) aplicou este crédito a partir da construção da obra e não a partir de sua conclusão, nos termos do § 6º, do art. 6º, da Lei nº 11.488 de 2007.

O art. 6º da Lei 11.488 permitiu que:

*Art. 6o As pessoas jurídicas poderão optar pelo desconto, no prazo de 24 (vinte e quatro) meses, dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que tratam o inciso VII do caput do art. 3o da Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e o inciso VII do caput do art. 3o da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003, na hipótese de edificações incorporadas ao ativo imobilizado, adquiridas ou construídas para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.*

*§ 1o Os créditos de que trata o caput deste artigo serão apurados mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, ou do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, conforme o caso, sobre o valor correspondente a 1/24 (um vinte e quatro avos) do custo de aquisição ou de construção da edificação.*

*§ 2o Para efeito do disposto no § 1o deste artigo, no custo de aquisição ou construção da edificação não se inclui o valor:*

*I - de terrenos;*

*II - de mão-de-obra paga a pessoa física; e*

*III - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições previstas no caput deste artigo em decorrência de imunidade, não incidência, suspensão ou alíquota 0 (zero) da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.*

*§ 3o Para os efeitos do inciso I do § 2o deste artigo, o valor das edificações deve estar destacado do valor do custo de aquisição do terreno, admitindo-se o destaque baseado em laudo pericial.*

*§ 4o Para os efeitos dos incisos II e III do § 2o deste artigo, os valores dos custos com mão-de-obra e com aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições deverão ser contabilizados em subcontas distintas.*

*§ 5o O disposto neste artigo aplica-se somente aos créditos decorrentes de gastos incorridos a partir de 1o de janeiro de 2007, efetuados na aquisição de edificações novas ou na construção de edificações.*

*§ 6o Observado o disposto no § 5o deste artigo, o direito ao desconto de crédito na forma do caput deste artigo aplicar-se-á a partir da data da conclusão da obra. (grifo nosso)*

### ***Máquinas e equipamentos (bens e serviços empregados no processo produtivo)***

Desde há muito a Secretaria da Receita Federal do Brasil tem considerado que os bens e serviços utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado diretamente responsáveis pelo processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros podem ser considerados insumos, mesmo enquanto vigentes as disposições restritivas ao conceito de insumos da Instrução Normativa SRF no 247, de 2002, e da Instrução Normativa SRF no 404, de 2004, vergastadas pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento em tela.

E isso com base em diversos argumentos, destacando-se o paralelismo de funções entre os combustíveis (os quais são expressamente considerados insumos pelo inciso II do caput do art. 3o da Lei no 10.637, de 2002, e da Lei no 10.833, de 2003) e os bens e serviços de manutenção, pois todos se destinam a viabilizar o funcionamento ordinário dos ativos produtivos.

Perceba-se que, em razão de sua interpretação restritiva acerca do conceito de insumos, esta Secretaria da Receita Federal do Brasil somente considerava insumos geradores de créditos das contribuições os

bens e serviços utilizados na manutenção dos ativos diretamente responsáveis pela produção dos bens efetivamente vendidos ou pela prestação dos serviços prestados a terceiros.

Ocorre que, conforme demonstrado acima, a aludida decisão judicial passou a considerar que há insumos para fins da legislação das contribuições em qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, e não somente na etapa-fim deste processo, como defendia a Secretaria.

Assim, impende reconhecer que são considerados insumos geradores de créditos das contribuições os bens e serviços adquiridos e utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviço. Portanto, também são insumos os bens e serviços utilizados na manutenção de ativos responsáveis pela produção do insumo utilizado na produção dos bens e serviços finais destinados à venda (insumo do insumo), devendo sobre estes ser excluída as glosas.

### **CONCLUSÃO**

Ante o exposto, conheço parcialmente do Recurso Voluntário e, na parte conhecida, dou parcial provimento, para:

1. Excluir as glosas referentes:

1.1 Bens, serviços, combustíveis, peças e serviços de manutenção de veículos e locação de veículos (desde que, nos últimos casos, os veículos fossem utilizados para transporte inserido no processo produtivo), **excetuando** a locação de veículos a pessoas física; e das posições TIPI 8702, 8703, 8710, 8711, 8712, 8713 e 8715 e suas partes e peças, relativas a ônibus, veículos de passeio, e também a locação de veículos;

1.2 Serviços de manutenção das linhas de transmissão de energia elétrica construídas pela recorrente,, transporte de ouro (**neste último caso, desde que o transporte do ouro não seja externo e posterior ao processo produtivo do bem, como já foi firmado nestes autos em relação aos contratos com a Protege S/A nestes mantida a glosa por carência probatória**);

1.3 Aquisição de máquinas e equipamentos (como aqueles usados na fase de lavra, moagem, circuito de bombeamento/tubulações de minério...) desde que os bens e serviços contratados tiverem sido utilizados no processo produtivo e anexo V do TVF – máquinas equipamentos;

1.4 Na contratação de mão de obra empregada na produção.

No que tange as demais alegações, negar-lhes provimento e manter as glosas para: transporte de ouro por carência probatória - créditos de consultoria - aquisição de estruturas metálicas e anexo IV quanto suas edificações.

É como voto.

## Conclusão

Importa registrar que nos autos em exame a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de tal sorte que, as razões de decidir nela consignadas, são aqui adotadas.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduzo o decidido no acórdão paradigma, no sentido de (i) negar provimento a locação de veículos a pessoa física; e locação dos veículos das posições TIPI 8702, 8703, 8710, 8711, 8712, 8713 e 8715 e suas partes e peças, relativas a ônibus, veículos de passeio; (ii) dar provimento aos serviços de manutenção das linhas de transmissão de energia elétrica construídas pela recorrente; aquisição de máquinas e equipamentos; e anexo V do TVF - máquinas e equipamentos; (iii) dar provimento a contratação de mão de obra empregada na produção; (iv) negar provimento: (iv.i) ao transporte de ouro por carência probatória. O colegiado acompanhado o relator pelas conclusões; (iv.ii) aos créditos de consultoria; (iv.iii) à aquisição de estruturas metálicas; (iv.iv) anexo IV edificações.

(documento assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes