



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.722063/2012-91
ACÓRDÃO	3201-012.643 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	14 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BUNGE FERTILIZANTES S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: **Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Período de apuração: 01/04/2007 a 31/12/2007

NULIDADE. INOCORRENCIA.

Decisão combatida foi lavrada por autoridade administrativa competente e garantido a Recorrente amplo direito de defesa. Ausentes as hipóteses do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972.

DECADÊNCIA. COMPENSAÇÃO. PAGAMENTO. PRAZO ARTIGO 150, § 4º DO CTN.

A compensação é modalidade de extinção de crédito tributário que se equipara a pagamento para efeito de contagem do prazo decadencial previsto no artigo 150, § 4º do CTN

CONCEITO DE INSUMO

O conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei n.º 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade ou relevância, devendo ser considerada a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte. Referido conceito foi consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos autos do REsp n.º 1.221.170, julgado na sistemática dos recursos repetitivos. A NOTA SEI PGFN MF 63/18, por sua vez, ao interpretar a posição externada pelo STJ, elucidou o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não- cumulativas, no sentido de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

FRETE. AQUISIÇÃO DE INSUMO ALIQUOTA ZERO. SÚMULA CARF 188

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

FRETE. TRANSFERENCIA DE PRODUTO ACABADO ENTRE ESTABELECIMENTOS. SUMULA CARF 217

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

ALUGUEL DE PRÉDIO. VAGAS DE ESTACIONAMENTO E COTA CONDOMINIAL
No regime de apuração não cumulativa o crédito relativo a aluguéis de prédios não inclui os dispêndios suportados pelo locatário em decorrência da locação do imóvel, tais como a cota condominial e estacionamento.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e em acolher a prejudicial de mérito para reconhecer a decadência (homologação tácita) das parcelas do lançamento relativas aos fatos geradores ocorridos nos meses de abril, maio, junho, julho, agosto e setembro de 2007 e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas de créditos relativos a (i) material de embalagem – big bags e contentores, (ii) locação de máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa, (iii) gastos com fretes na aquisição de insumos tributados à alíquota zero, mas desde que tais serviços tenham sido prestados por pessoas jurídicas domiciliadas no País e tributados pelas contribuições, (iv) gastos com fretes contratados para o transporte de matérias-primas, produtos em elaboração e material de embalagem entre estabelecimentos fabris, (v) despesas com fretes e serviços de armazenagem incorridos no transporte de matérias-primas importadas, (vi) despesas com combustíveis e lubrificantes, (vii) despesas com a água empregada em diversas etapas do processo produtivo, como a deslamagem, moagem e flotação, (viii) despesas com serviços de exploração de jazidas, (ix) despesas com serviços e materiais empregados na manutenção do processo produtivo utilizados enquanto insumos (serviços de montagem de estruturas isolantes térmicas, serviços de manutenção de revestimento antiácido antiabrasivo, medidores térmicos e Sensormed, serviços de manutenção de motor elétrico, serviços de manutenção elétrica nas áreas de secagem e IS drives, serviços de reparo em motor elétrico, manutenção geral em válvula de controle, serviço de calibração RBC medidores mássicos,

serviços de montagem tubulação e manutenção industrial, serviços de manutenção mecânica durante paradas programadas nas áreas de mineração, ácidos e foscálcio e lubrificação industrial, serviços de lubrificação convencional realizado em máquinas e equipamentos, mangueira com trama, açotubo, tubos, rolamentos, abraçadeira, serviços de topografia, sondagem e engenharia, serviços de movimentação de produtos, carga e descarga e escavação, serviços de "dragagem") e (x) despesas com aquisição de oxigênio líquido, nitrogênio líquido, argônio líquido, nitrito de sódio, aluminato de sódio, dustrol, calcário, cal, areia e cimento.

Assinado Digitalmente

Flávia Sales Campos Vale – Relatora

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafeté Reis – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Flavia Sales Campos Vale, Luiz Carlos de Barros Pereira(substituto[a] integral), Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Fabiana Francisco, Helcio Lafeta Reis (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Participou de forma remota no dia 14/10/2025 nos períodos da manhã/tarde, o conselheiro Luiz Carlos de Barros Pereira (Substituto), que substituiu o conselheiro Marcelo Enk de Aguiar.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento que julgou improcedente a Impugnação apresentada pela Recorrente e manteve o crédito tributário.

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

BUNGE FERTILIZANTES S/A, pessoa jurídica acima identificada, foi submetida a procedimento fiscal que resultou na apuração das seguintes irregularidades descritas no **Termo de Verificação Fiscal**, de fls. 1881/1996:

O presente procedimento de fiscalização tem origem no resultado do exame dos Pedidos Eletrônicos de Ressarcimento abaixo relacionados e das Declarações de Compensação (DCOMP) vinculadas, em que o sujeito passivo pretendia compensar débitos administrados pela RFB com créditos

das contribuições apuradas no regime não-cumulativo, vinculado à receitas de exportação e do mercado interno, oriundas do 2º ao 4º trimestre de 2007.

2º TRIMESTRE DE 2007

COFINS EXPORTAÇÃO		Valor total do crédito
Processo 16349.000097/2009-04		
PER	21222.61330.291007.1.1.09-4502	1.380.972,57
DCOMP	14051.23529.291007.1.3.09-4119	

PIS EXPORTAÇÃO		Valor total do crédito
Processo 16349.000140/2009-23		
PER	03362.16243.291007.1.1.08-9058	299.816,41
DCOMP	23634.11944.291007.1.3.08-3120	

COFINS MERCADO INTERNO		Valor total do crédito
Processo 16349.000093/2009-18		
PER	24641.54486.280807.1.1.11-1789	12.369.272,33
DCOMP	01414.28455.280807.1.3.11-0190	
DCOMP	33433.97079.291007.1.7.11-8276	

PIS MERCADO INTERNO		Valor total do crédito
Processo 16349.000127/2009-74		
PER	42542.16773.291007.1.1.10-1204	2.685.434,14
DCOMP	40225.47655.291007.1.3.10-0130	

3º TRIMESTRE DE 2007

COFINS EXPORTAÇÃO		Valor total do crédito
Processo 16349.000098/2009-41		
PER	37455.58149.291107.1.1.09-5280	1.227.207,92
DCOMP	20339.98367.291107.1.3.09-7402	

PIS EXPORTAÇÃO		Valor total do crédito
Processo 16349.000141/2009-78		
PER	27120.23578.291107.1.1.08-4496	266.433,30
DCOMP	36925.57372.291107.1.3.08-0478	

COFINS MERCADO INTERNO		Valor total do crédito
Processo 16349.000094/2009-62		
PER	10224.05301.291007.1.1.11-7635	16.911.913,60
DCOMP	41534.23208.291007.1.7.11-4851	
DCOMP	33113.38938.291107.1.3.11-5913	

PIS MERCADO INTERNO		Valor total do crédito
Processo 16349.000128/2009-19		
PER	11471.16162.291107.1.1.10-0600	3.671.665,45
DCOMP	35999.88800.291107.1.3.10-9843	

4º TRIMESTRE DE 2007

COFINS MERCADO INTERNO		Valor total do crédito
Processo 16349.000095/2009-15		
PER	39850.93693.290208.1.1.11-0226	17.390.438,77
DCOMP	02518.81978.290208.1.3.11-4268	
DCOMP	20582.12691.280308.1.3.11-1783	

PIS MERCADO INTERNO		Valor total do crédito
Processo 16349.000129/2009-63		
PER	29373.44844.280308.1.1.10-8576	3.775.555,79
DCOMP	00213.82368.280308.1.3.10-4568	

No âmbito daquelas análises, foi proferido despacho decisório indeferindo os pedidos de ressarcimento e não-homologando as declarações de compensação apresentadas por falta de suficiência dos créditos pleiteados.

No caso, a insuficiência de créditos alcançou também o montante utilizado para realizar as deduções pretendidas, de modo que se constatou a necessidade de constituição de ofício, por meio de Auto de Infração, dos valores não declarados na Declaração de Débitos e Créditos Tributários

Federais – DCTF (fls. 277/290) e informados no Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (DACON) (fls.7/276).

(...)

Como esta fiscalização teve origem no resultado do exame das compensações realizado nos processos supra citados, segue parte da fundamentação legal do despacho decisório que embasou as glosas efetuadas no âmbito daqueles processos, com conseqüente apuração de débitos a pagar.

Vale lembrar que a fundamentação abaixo foi a utilizada em todos os processos acima listados.

(...)

Feitas estas considerações, passemos a análise dos créditos, por rubrica do DACON.

1) BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS

Por se tratar de empresa fabricante de adubos e fertilizantes, há ainda que se ressaltar que a compra dos produtos classificados no capítulo 31 da TIPI (adubos e fertilizantes E SUAS MATERIAS PRIMAS), e corretivos de solo do capítulo 25, NÃO ENSEJAM A APURAÇÃO DE CRÉDITO DE PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVO posto que, de acordo com art. 1º da Lei nº 10.925/2004, tais produtos tiveram as alíquotas reduzidas a zero e, as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, alteradas pela Lei nº 10.865/2004, prevêm que as aquisições não sujeitas ao pagamento das referidas contribuições NÃO DÃO DIREITO A CRÉDITO, conforme descrito a seguir:

(...)

Fica evidente, portanto, a distinção existente entre as embalagens incorporadas aos produtos apenas depois de concluído o processo produtivo e que se destinam, por conta disso, tão-somente ao seu acondicionamento e transporte, e aquelas embalagens incorporadas ao produto durante o processo de industrialização, que geram créditos a serem descontados das contribuições, por se constituírem em insumos, na acepção da legislação.

Voltando ao caso concreto, o contribuinte apresentou as especificações técnicas das embalagens utilizadas do tipo big bags (500 kg e 1000 kg). Apresentou também fluxograma de mistura e ensaque (fl. 678), em que demonstra que, no caso das big bags, o enchimento destas é feito diretamente no caminhão em que serão transportados, evidenciando sua única e exclusiva função de transportar o produto.

Assim, tais embalagens adquiridas pela empresa se caracterizam como embalagens específicas para movimentação e transporte de produtos, portanto, NÃO geram créditos de pis e cofins não cumulativo, sendo

excluídas da base de cálculo. As demais aquisições de embalagens foram aceitas integralmente pela fiscalização.

(...)

Quanto à possibilidade de o contribuinte creditar-se de valores referentes à fretes, há que se notar que somente existe previsão legal expressa para o desconto do crédito relativo ao frete na operação de venda cujo ônus tenha sido suportado pelo vendedor (Lei nº 10.833/2003, art. 3º, caput, IX e art. 15).

Entretanto, o frete pago pelo adquirente na compra de insumos para produção integra o custo de aquisição, consoante a boa técnica contábil e o disposto no art. 289, § 1º, do RIR, ensejando a apuração de créditos. (Há que se ressaltar, por lógica, que não há direito a crédito de pis e cofins quando o frete se referir a produtos que não se enquadrem no conceito de insumo ou mesmo quando o frete se referir à aquisição de insumos tributados a alíquota zero – caso, por exemplo, dos fertilizantes do capítulo 31 da TIPI e suas matérias primas).

(...)

O frete e armazenagem relativos a mercadorias adquiridas de pessoas jurídicas domiciliadas no exterior (importação), incorridos após o desembarço aduaneiro, também não geram créditos posto que a base de cálculo para apuração destes, em relação às importações de bens utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens destinados a venda, é o valor aduaneiro (que, de acordo com art. 7º, inciso I, da Lei nº 10.865/2004, compreende o valor que serviu de base de cálculo para o imposto de importação, o ICMS incidente no desembarço aduaneiro e o valor das próprias contribuições) acrescido do valor do IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição:

(...)

Como visto, o contribuinte não foi capaz de evidenciar a utilização dos combustíveis consumidos nos diversos setores e filiais da empresa, inviabilizando, dessa forma, a análise do crédito (...)

Não foram prestados quaisquer outros esclarecimentos em relação à utilização da água, mesmo o contribuinte tendo sido intimado, a partir do Termo de Intimação Fiscal nº 5 (fls. 679/682)

Não sendo a água aplicada diretamente na produção, mas em etapa anterior (de extração de minérios), e, portanto, não sendo insumo (na concepção da legislação das contribuições no tocante a apuração de créditos) os valores correspondentes a essas aquisições foram integralmente excluídos da base de cálculo.

(...)

Ocorre que, conforme exposto, somente geram créditos as despesas com matéria prima, produto intermediário, material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado. Não podem gerar crédito, portanto, despesas indiretas como o custo da obtenção de seus insumos (no caso, os explosivos, utilizados para extração da rocha fosfática a partir da detonação nas minas) inclusive por se tratar de despesa incorrida em fase anterior ao próprio processo de industrialização.

(...)

Ocorre que os valores pagos a título de serviços de carga e descarga só se caracterizam como insumos quando utilizados na atividade-fim de empresas de transporte rodoviário de cargas. Fora isso, esses serviços não se enquadram no conceito de insumo utilizado para apuração de crédito do PIS e Cofins não cumulativo, sendo a conta, portanto, excluída da base de cálculo.

(...)

As aquisições de partes e peças de reposição (desde que não incluídas no ativo imobilizado) e serviços de manutenção dão direito a créditos de pis e cofins não cumulativo desde que sejam aplicados em veículos, máquinas e equipamentos empregados diretamente na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados a venda (Solução de Divergência Cosit nº 35/2008).

Devido às restrições destacadas, o contribuinte foi intimado a informar o produto adquirido em relação às notas fiscais das contas iniciadas com “materiais” acima expostas (Termo de Intimação Fiscal nº 3 – fls. 658/662), assim como, nas contas iniciadas com “serviços”, foi intimado a informar a descrição dos serviços prestados, a máquina/equipamento/instalação predial/mina/outros em que o serviço foi prestado (no caso de manutenção das mesmas) com indicação da unidade produtiva as quais pertençam (Termo de Intimação Fiscal nº 5 – fls.

679/682). Isso porque, na planilha fornecida pelo contribuinte (detalhes) só havia informação quanto ao número e valor da nota fiscal de aquisição, nome do fornecedor e seu CNPJ Para as demais contas, não basta a análise das notas fiscais. Necessário se faz conhecer exatamente em que os materiais e serviços foram utilizados e em quais unidades da produção aplicados, pelos motivos expostos acima.

Ocorre que o prazo concedido nas intimações expirou SEM QUE O CONTRIBUINTE TIVESSE SE MANIFESTADO. Nem ao menos informou as áreas das unidades em que os serviços foram prestados. Ante a

impossibilidade de enquadrar tais aquisições/serviços no conceito de insumo, os valores constantes das contas acima foram integralmente desconsiderados para cálculo do crédito.

(...)

Conta 4113010 e Conta 4113008

Esses serviços descritos acima, embora representem um custo para a empresa e sejam necessários à obtenção da matéria prima utilizada na produção, não se enquadram no conceito de insumo, uma vez que fazem parte de etapa anterior ao efetivo processo de industrialização dos fertilizantes e outros produtos, sendo, portanto, desconsiderados para apuração dos créditos. Vale lembrar que os serviços para serem considerados como insumos, para fim de apuração de crédito de pis e cofins não cumulativo, têm que ser “aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto”.

(...)

Para apuração da base de cálculo referente à rubrica “despesas de energia elétrica”, foram aceitos integralmente os valores das contas 4114005, 4251131, 5162132 e 5251132 discriminados com identificação do número da nota fiscal na planilha “detalhes” (na coluna intitulada “D. orig.”). Segue abaixo tabela comparativa entre os valores de base de cálculo pleiteados no DACON e os apurados pela fiscalização.

4) DESPESAS DE ALUGUÉIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS LOCADOS DE PESSOAS JURIDICAS

O contribuinte foi intimado a apresentar notas (selecionadas por amostragem) elencadas nas contas supra referentes a aluguéis de maquinas e equipamentos, disponibilizadas em meio magnético – arquivo “detalhes”, assim como os respectivos contratos de aluguel, a partir do Termo de Intimação Fiscal n 5.

Todas as notas e contratos selecionados foram apresentados. De acordo com análise destes, foi constatado que, nas contas acima, o contribuinte apura crédito de PIS e Cofins não só sobre os valores referentes a alugueis de máquinas e equipamentos, mas também sobre valores referentes a utilização de mão de obra de operação dessas máquinas (serviços) e sobre notas de serviços diversos, quando os equipamentos utilizados na prestação do serviço são de propriedade da contratada. Alguns contratos apresentados, inclusive, se referiam a “contrato de serviço” e não a “contrato de aluguel de maquinas e equipamentos” Como os serviços supracitados não se enquadram no conceito de insumo por estarem relacionados a atividades secundárias da empresa ou a atividades anteriores ou posteriores a efetiva produção dos bens destinados a venda, assim como, também não se enquadra no conceito de insumo a utilização

de mão de obra para operação das máquinas alugadas, o contribuinte também foi intimado (Termo de Intimação Fiscal nº 5) a relacionar em planilha eletrônica os valores de cada nota que se referissem ÚNICA E EXCLUSIVAMENTE aos alugueis das máquinas e equipamentos, excluindo da base de cálculo os valores referentes a serviços (tomada de mão de obra) e as notas que se referissem apenas a serviços.

O prazo concedido expirou SEM QUE O CONTRIBUINTE TIVESSE SE MANIFESTADO.

5) DESPESAS DE ALUGUEIS DE PREDIOS LOCADOS DE PESSOAS JURIDICAS

O contribuinte foi então intimado a apresentar, por amostragem, os 5 (cinco) maiores contratos de aluguel de bens imóveis, do ano de 2007, que englobasse o 2º trimestre de 2007. Os contratos foram apresentados.

Em análise à contabilidade (Razão) em relação a essas contas (por amostragem, 2º trimestre de 2007), constatamos que:

Conta 4114150 – Muito embora o contribuinte tenha informado que esta e demais contas se refiram a “despesas com alugueis e condomínios (imóveis)...”, aqui há apenas registros referentes à prestação de serviço e/ou aluguel de máquinas e equipamentos e/ou outros. Portanto, a conta foi integralmente desconsiderada para análise do crédito.

Conta 5251150 – Aqui também foram encontrados lançamentos que não se referiam a alugueis de bens imóveis. Estes foram, de pronto, desconsiderados para análise do crédito, como por exemplo, lançamentos referentes às seguintes empresas: Microware Tecnologia de Informática Ltda; Canil Over Dog Ltda-Me;

Dab Distribuidores Automaticos Ltda; Vinapark Estacionamentos Ltda-Me; Marco 27 Ltda-Me; Condominio Centro Empresarial.

Dos lançamentos restantes, os referentes a aluguel (de acordo com descrição do histórico no Razão) se referiam às empresas Panamby Adm. e Participações Ltda e Rede Ferroviária de Seguridade Social (REFER). Dessas empresas, foram aceitos apenas os lançamentos referentes a aluguel de salas e referente ao “pagamento aluguel D 5º” (cujo contrato foi apresentado), respectivamente, sendo desconsiderados os registros referentes a aluguel de vagas de garagem, estacionamento e pagamento de condomínio, por falta de previsão legal. Vale lembrar que os dispositivos legais concessivos de crédito não comportam interpretação extensiva, por se tratarem de normas que implicam em desoneração tributária.

Conta 5162150 – Aqui também, de pronto, foram desconsiderados todos os lançamentos de aluguel/prestação de serviços contratados com Pessoas Físicas (por expressa vedação legal) ou outros lançamentos que não se referissem a aluguel de bens imóveis, incluindo pagamento de condomínio.

Os demais lançamentos referentes a alugueis foram aceitos por esta fiscalização.

Conta 4261150 – Os lançamentos nessa conta não se referem a aluguel de bens imóveis, com exceção aos registros da empresa Rocha S/A – cujos contratos foram apresentados à fiscalização, sendo estes conferidos e apenas estes aceitos para apuração dos créditos

6) DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA Conta 3231001

O contribuinte foi então intimado a apresentar relação dos conhecimentos de transporte que se referissem ÚNICA E EXCLUSIVAMENTE aos fretes na operação de venda, pagos pelo mesmo (Termo de Intimação Fiscal nº 5). Em resposta, reapresentou a planilha anterior incluindo os CFOP das notas das mercadorias transportadas. Para apuração de créditos referentes a “frete na operação de venda” foram então selecionados os CFOPs referentes a “venda de produção própria ou de terceiros” (CFOPs compreendidos entre os números 5.100 e 5.150; 6.100 e 6.150; 7.100 e 7.200) e desconsiderados os CFOPs referentes a “transferências de produção própria ou de terceiros” (CFOPs compreendidos entre os números 5.150 e 5.200; 6.150 e 6.200) e demais CFOPs.

Conta 4261168 -Muito embora o contribuinte tenha informado que a conta se refira a “...despesas com armazenagens de mercadorias extraídas das minas”(g.n.), a partir da análise de notas fiscais selecionadas por amostragem, foi constatado que estas se referiam a, basicamente, armazenamento de produtos adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no exterior (produtos importados) e a serviços de logística portuária.

Ocorre que, os serviços prestados por empresas que correspondam à armazenagem e movimentação/logística de insumos realizados em operações de importação (após o desembaraço aduaneiro – a partir da alfândega) também não são passíveis de apuração de crédito de pis e cofins não-cumulativo, como visto acima em “bens utilizados como insumos”

7) SOBRE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO (COM BASE NO VALOR DE AQUISIÇÃO)

Por fim, na planilha foram indicadas apenas as datas de incorporação/aquisição dos bens ao ativo imobilizado, sem menção quanto a data em que o referido crédito estava sendo apropriado, impossibilitando a composição mensal dos mesmos.

Diante de todo o exposto, ante a impossibilidade de composição da base de cálculo, a planilha em questão foi desconsiderada da apuração da base de cálculo e os créditos integralmente glosados.

2. Em decorrência das irregularidades apuradas, foram lavrados os seguintes autos de infração, relativos ao ano-calendário de 2007:

a) Auto de Infração da Contribuição para o PIS/PASEP (fl. 1936): Valor do crédito tributário de R\$ 3.981.894,09, que inclui o tributo, a multa e os juros de mora calculados até 09/2012, fundamento legal citado na fls. 1938/1940.

b) Auto de Infração da Contribuição para o Financiamento da Seguridade SocialCOFINS (fl. 1927): Valor do crédito tributário de R\$ 18.340.845,36, que inclui o tributo, a multa e os juros de mora calculados até 09/2012, fundamento legal citado nas fls. 1929/1931.

3. Ciente dos Autos de Infração em 16/10/2012 (fl. 1948), o contribuinte apresentou Impugnação, em 16/11/2012, alegando em síntese:

Ocorreu a decadência, nos termos do art. 150,§ 4º do CTN, nem se alegue que não houve pagamento, já que foram apurados saldos credores.

Parte das mercadorias adquiridas não são matérias primas, mas sim aditivos ou materiais de carga, que seriam materiais auxiliares ou intermediários aplicados no processo produtivo, insumos.

Adquire do fornecedor Panamericano Indústria Química S.A., aluminato de sódio, um item utilizado na produção de ácido fosfórico, realizada em Cajati, conforme rotas de produção descritas no documento anexo (doc. 10).

O ácido fosfórico não é utilizado na produção de fertilizantes classificados no Capítulo 31 da TIPI, mas sim, na fabricação de produtos para alimentação animal ou para consumo humano em segmentos como a o de alimentos, bebidas, têxtil e farmacêutico. Sendo assim, o aluminato de sódio, em não se tratando de uma matéria-prima de fertilizantes, não está sujeito à alíquota zero de que trata a Lei 10.925/04.

Tecnape Tecnologia em Desidratação Ltda presta serviços de industrialização, por encomenda, de Biphor (Polifosfato de Alumínio), um produto patentado pela Recorrente, que consiste em um pigmento utilizado na fabricação de tintas à base de água (doc. 05)

Os gastos registrados nas contas contábeis 4114133, 4251133 e 4241112 referem-se a diversos tipos de materiais, tratando-se em geral de dispêndios com materiais intermediários, os quais ou aderem ao produto, ou são consumidos no processo produtivo.

Nas contas contábeis 4241118, 4241119, 4241120, 4241121, 4241122, 4241111, 4241113, 4241114, 4241115, 4241116, 4241117 efetua o lançamento de dispêndios com serviços e materiais vinculados, estritamente, à manutenção de itens de seu processo produtivo, acosta e cita como exemplo as seguintes: CONTA CONTABIL 4241111 -COMBATE - NF 023943/COVERLINE - NF 006650; CONTA CONTÁBIL 4241113 - TIMOT SERVICES(Serviços de Manutenção de Tubo Gerador/Equipamento Inerente ao Processo Produtivo de Ácido Sulfúrico); CONTA

CONTÁBIL 4241114 - JAT LTDA NF – 0946; CONTA CONTÁBIL 4241115 - AMARAL E AMARAL LTDA. - NF 2059; CONTA CONTÁBIL 4241116 - F. CAPRI - NF 067; CONTA CONTÁBIL 4241118 - ASV Com. Ltda; CONTA CONTÁBIL 4241120 - WEIR BRASIL LTDA. - NF 054637; CONTA CONTÁBIL 4241121 - FN FUNILARIA NASCIMENTO NF – 001464; CONTA CONTÁBIL 4241122 - ROTOPRINCE NF – 00051; CONTA CONTÁBIL 4241117 - ROTOPRINCIE NF- 5685; CONTA CONTÁBIL 4241119 - MINAS FERRAMENTAS LTDA. - NF 494823.

Não foi informado sobre quais foram as notas fiscais glosadas relativas às despesas com energia elétrica.

Apresenta nova planilha relacionada aos bens do ativo imobilizado.

4. Esta turma de julgamento resolveu converter o julgamento em diligência para:

A defesa alega que parte das mercadorias adquiridas dos fornecedores, glosadas pela Fiscalização, não se trata de matérias primas, mas sim de aditivos ou materiais de carga, que seriam materiais auxiliares ou intermediários aplicados no processo produtivo, e portanto, insumos que foram tributados pelo PIS e pela COFINS, conferindo direito a créditos.

A fiscalização excluiu da apuração da base de cálculo do crédito aquisições de alguns fornecedores, dentre eles, Pan Americana S/A Indústrias Químicas e Tecnape Tecnologia em Desidratação Ltda., tendo em vista que a interessada não informou quais produtos foram adquiridos destes fornecedores.

Deverá ser averiguado, em relação ao fornecedor Panamericano Indústria Química S.A., se a aquisição de aluminato de sódio é utilizada na fabricação de produtos para alimentação animal ou para consumo humano.

A fiscalização deverá verificar se o produto “Biphor” é comercializado pela Bunge Fertilizantes S.A. e, neste caso, apurar os respectivos créditos.

As contas contábeis 4114133, 4251133 e 4241112 foram integralmente excluídas pela fiscalização da base de cálculo dos créditos de PIS e COFINS, tendo em vista que o contribuinte foi intimado a acrescentar na planilha eletrônica intitulada “detalhes” (em que relaciona as notas fiscais sobre as quais pleiteia o crédito) a descrição dos produtos/materiais constantes de cada nota, porém o prazo concedido na intimação expirou sem que o contribuinte tivesse se manifestado.

A fiscalização deverá intimar novamente o contribuinte a descrever os produtos/materiais referentes a cada nota fiscal constante na citada planilha “detalhes” para, se for o caso, calcular os créditos na aquisição dos referidos produtos, e fazer planilha discriminando os créditos aceitos, se houver, e os glosados pela fiscalização, com as justificativas da glosa.

Com relação às contas contábeis 4241118, 4241119, 4241120, 4241121, 4241122, 4241111, 4241113, 4241114, 4241115, 4241116, 4241117, foram todas desconsideradas pela fiscalização, algumas porque a mesma entendeu que não

configuram pagamento de bens ou serviços enquadrados como insumos, e as demais, porque seria necessário conhecer exatamente em que os materiais e serviços foram utilizados e em quais unidades da produção aplicados para ser considerados como insumo, e o contribuinte, intimado, não se manifestou no prazo concedido.

Tendo em vista que alguns materiais/serviços prestados, em tese, podem gerar crédito de PIS e COFINS, a fiscalização deverá intimar o contribuinte, concedendo nova oportunidade para informar o produto adquirido ou descrição dos serviços prestados, a máquina/equipamento/instalação predial/mina/outros em que o serviço foi prestado (no caso de manutenção das mesmas) com indicação da unidade produtiva à qual pertencem, a fim de apurar se os referidos bens ou serviços estão enquadrados no conceito de insumo, para apuração dos respectivos créditos, se for o caso, ou esclarecer a razão pela qual não dão direito ao crédito.

O contribuinte alega que não foi informado sobre quais foram as notas fiscais glosadas relativas às despesas com energia elétrica. Assim, a fiscalização deverá fornecer esta informação ao interessado e, em seguida, caso sejam apresentados documentos comprobatórios, estes deverão ser analisados.

Quanto aos bens do ativo imobilizado, conforme consta no Despacho Decisório, o contribuinte foi intimado a dispor, mensalmente, em planilha eletrônica, as seguintes informações a fim de comprovar os valores lançados na referida rubrica (Termo de Intimação Fiscal nº 5):

Conta; Data de aquisição/incorporação da máquina/equipamento; Descrição sucinta da sua função dentro do processo produtivo; Data de início da depreciação; Valor de aquisição; Depreciação acumulada; Depreciação residual.

Na manifestação de inconformidade, a defesa informou que reelaborou a referida planilha de acordo com os parâmetros exigidos pela Fiscalização, tendo sido a nova planilha acostada à presente defesa (doc. 24). Desta forma a fiscalização deverá analisar a nova planilha juntada aos autos (doc. 24), a fim de verificar a possibilidade ou não de composição da base de cálculo e apuração dos créditos, se for o caso.

5. Ao final dos trabalhos de diligência fiscal, a autoridade fazendária elaborou o Relatório, de fls. 3914/3928 em que informa:

Uma reanálise dos itens que compõem a Base de Cálculo dos créditos das Contribuições (restritos ao pedido de diligência) seria necessária ante a alteração do conceito de insumo. Este aspecto poderia alterar substancialmente os valores de créditos reconhecidos conforme a legislação atual. Também é imprescindível na análise dos créditos que o contribuinte informe os nº de documentos fiscais, CNPJ ou CPF dos participantes, código NCM, descrição dos insumos no processo produtivo, CFOP, incidência das Contribuições, dentre outras informações.

Portanto, constata-se que o contribuinte, após ciência eletrônica, não obteve êxito em responder à Intimação Fiscal 2022/01 com a descrição de seu processo produtivo e detalhamento dos créditos, entre outras informações. E, de acordo com o art. 36 da Lei 9.784/1999, “cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado”. Além disto, conforme a Instrução Normativa RFB nº 2055 de 2021 que estabelece normas sobre restituição, compensação, ressarcimento e reembolso.

Para atender à diligência requerida pela 6ª Turma da DRJ/SP1, a fim de elaborar relatório conclusivo, incluindo planilha com a discriminação dos créditos reconhecidos, seria necessário recompor a Base de Cálculo dos Créditos discriminados por rubricas ou itens de DACON(figura 1) mensais, analisados à luz da Essencialidade e Relevância conforme conceito de insumo vigente em confronto com documentos fiscais ou contratos de serviços prestados. Ademais, os itens que compõem a Base de Cálculo deveriam ser apresentados em planilhas eletrônicas contendo informações imprescindíveis tais como nº de documentos fiscais ou contrato de serviços prestados, CFOP, código NCM, descrição da utilização em processo produtivo, etc, para a verificação da incidência das Contribuições.

Diante do acima exposto, no exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, estabelecidas pelo art. 6º da Lei nº 10.593/2002, e na competência conferida pelos arts. 112 e 117 do Decreto nº 7.574/2011, e pelos arts. 2º e 3º da Portaria RFB nº 1.453/2016, bem como com base nas disposições dos arts. 156 da Instrução Normativa RFB nº 2055/2021, após a realização de Diligências, não foi possível obter informações de itens da Base de Cálculo das Contribuições e elaboração de relatório conclusivo requeridos pela 6ª Turma da DRJ/SP1 por ausência de apresentação de documentos comprobatórios e planilhas de cálculos demandados em diversas Intimações Fiscais ao longo de mais de 7 anos (intervalo das intimações).

6. Em face dos trabalhos de diligência fiscal, o contribuinte manifestou-se no seguinte sentido:

As determinações da DRJ/SP1 elaboradas por meio de Resolução foram bastante específicas e pontuais, em nenhum momento a DRJ/SP1 determinou a reabertura da fiscalização ou a reapresentação de todos os documentos, planilhas de apuração, demonstrativos de cálculo, DACONs e razões contábeis. Saliente-se que no que se refere aos 6 (seis) Itens determinados pela DRJ/SP1 a Recorrente atendeu prontamente às solicitações da Fiscalização.

Em 24/03/2015, a Fiscalização emitiu o primeiro termo de Intimação à Recorrente(TI nº 02/2015), no qual se ateu à solicitação dos 6 (seis) itens solicitados pela DRJ/SP1, que foi integralmente atendida em 24/06/2015 esgotando, assim, o escopo da conversão do julgamento em diligência.

Nota-se que após este marco (24/06/2015) a Fiscalização não fez nenhum tipo de crítica ou ressalva às informações que haviam sido prestadas pela Recorrente em atenção aos 6(seis) itens solicitados pela DRJ/SP1.

A Fiscalização permaneceu em silêncio no período entre 24/06/2015 e 31/01/2019 em que o processo inexplicavelmente permaneceu parado. Apenas em 30/01/2019 a Fiscalização voltou à carga, porém não teceu nenhum comentário ou ressalva ao quanto apresentado pela Recorrente em resposta aos 06 (seis) itens solicitados pela DRJ/SP1.

Em 30/01/2019, a Fiscalização emitiu um “Termo de Início de Fiscalização”, sem qualquer tipo de motivação. A abertura de tal Termo mais de 10 (dez) anos após os fatos geradores, por si só, representa uma total extrapolação do escopo do papel que foi atribuído à Fiscalização para atuar como longa manus da DRJ/SP1. E isso, para não falar nas inúmeras outras violações ao Devido Processo Legal, à Duração Razoável do Processo, à Razoabilidade, entre outras que serão melhor exploradas na presente petição.

A Fiscalização exigiu que a Recorrente vinculasse as linhas dos DACONS aos respectivos razões contábeis, fazendo com que os saldos contábeis das respectivas contas “batessem” com as respectivas linhas dos DACONS. Tal determinação não fora determinada pela DRJ/SP1.

Convém observar que este pedido da Fiscalização veio em momento em que se vivia o início da pandemia do COVID-19, época em que o isolamento social era dos mais restritos, o que impôs dificuldades adicionais à Recorrente.

A Recorrente apresentou os documentos solicitados, quais sejam: (i) arquivo de recomposição das linhas dos DACONS transmitidos para os períodos de competência dos meses de julho, agosto e setembro de 2007, vinculando cada uma das linhas às respectivas Contas Contábeis que as alimentam; e (ii) Balancetes dos meses de julho, agosto e setembro de 2007, com os saldos contábeis iniciais e finais das Contas em que lançados os dispêndios que fazem jus aos créditos de PIS e de COFINS, conforme informado pela Recorrente nos respectivos DACONS.

A decisão recorrida manteve o crédito tributário e conforme ementa do Acórdão nº 108-043.488 apresenta o seguinte resultado:

PROCESSO 19515.722063/2012-91

ACÓRDÃO 108-043.488 – 6ª TURMA/DRJ08

SESSÃO DE 6 de junho de 2024

INTERESSADO BUNGE FERTILIZANTES S/A

CNPJ/CPF 61.082.822/0001-53

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/04/2007 a 31/12/2007

DECADÊNCIA. PRAZO. CONTAGEM.

O direito de constituir o crédito tributário referente à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins extingue-se após decorrido o prazo de 5 (cinco) anos, contado da data da ocorrência do fato gerador, quando o sujeito passivo antecipar o pagamento da contribuição, ou do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento da contribuição poderia ter sido efetuado, quando não houver pagamento.

DILIGÊNCIA.

A falta de resposta satisfatória a diversas intimações elaboradas na fase de diligência fiscal, impede a conclusão dos trabalhos por parte da fiscalização

EMBALAGEM DE APRESENTAÇÃO E DE TRANSPORTE. INSUMOS. CRÉDITOS.

As embalagens de apresentação utilizadas nos bens destinados à venda podem ser consideradas insumos e, portanto, gerar créditos do PIS/COFINS, o que não ocorre com as embalagens utilizadas no transporte dos produtos acabados

ARRENDAMENTO. ALUGUEL. CRÉDITOS.

A remuneração paga pelo arrendatário em relação ao bem arrendado é denominada de aluguel, representando a retribuição pelo uso e gozo do bem imóvel.

ALUGUEL DE PRÉDIO. VAGAS DE ESTACIONAMENTO E COTA CONDOMINIAL

No regime de apuração não cumulativa o crédito relativo a aluguéis de prédios não inclui os dispêndios suportados pelo locatário em decorrência da locação do imóvel, tais como a cota condominial e estacionamento.

FORNECEDOR DE MÃO DE OBRA. ATIVIDADE FIM

Pode originar créditos de PIS/COFINS a contratação de pessoa jurídica fornecedora de mão de obra para atuar diretamente nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/04/2007 a 31/12/2007

DECADÊNCIA. PRAZO. CONTAGEM.

O direito de constituir o crédito tributário referente à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins extingue-se após decorrido o prazo de 5 (cinco) anos, contado da data da ocorrência do fato gerador, quando o sujeito passivo antecipar o pagamento da contribuição, ou do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento da contribuição poderia ter sido efetuado, quando não houver pagamento.

DILIGÊNCIA.

A falta de resposta satisfatória a diversas intimações elaboradas na fase de diligência fiscal, impede a conclusão dos trabalhos por parte da fiscalização

EMBALAGEM DE APRESENTAÇÃO E DE TRANSPORTE. INSUMOS. CRÉDITOS.

As embalagens de apresentação utilizadas nos bens destinados à venda podem ser consideradas insumos e, portanto, gerar créditos do PIS/COFINS, o que não ocorre com as embalagens utilizadas no transporte dos produtos acabados ARRENDAMENTO. ALUGUEL. CRÉDITOS.

A remuneração paga pelo arrendatário em relação ao bem arrendado é denominada de aluguel, representando a retribuição pelo uso e gozo do bem imóvel.

ALUGUEL DE PRÉDIO. VAGAS DE ESTACIONAMENTO E COTA CONDOMINIAL No regime de apuração não cumulativa o crédito relativo a aluguéis de prédios não inclui os dispêndios suportados pelo locatário em decorrência da locação do imóvel, tais como a cota condominial e estacionamento.

FORNECEDOR DE MÃO DE OBRA. ATIVIDADE FIM Pode originar créditos de PIS/COFINS a contratação de pessoa jurídica fornecedora de mão de obra para atuar diretamente nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Foi interposto de forma tempestiva Recurso Voluntário reproduzindo os argumentos apresentados na Impugnação. Requer a Recorrente a reforma v. acórdão recorrido para:

- preliminarmente, seja reconhecida a decadência parcial da presente exação, nos termos do artigo 150, §4º, do CTN; e
- ainda em sede preliminar, reconhecida a nulidade do v. acórdão recorrido, em razão da convalidação do vício pela abusiva e ilegal condução dos trabalhos exercidos pela Fiscalização e que conduziram na alteração do critério jurídico adotado inicialmente no lançamento, nos termos do art. 146, CTN.
- no mérito, conferir provimento ao presente recurso, reformando-se o v. acórdão proferido pela DRJ, para considerar a total improcedência da glosa realizada, uma vez demonstrada que os bens e serviços adquiridos foram utilizados no processo produtivo e, portanto, são insumos que conferem direito ao crédito de PIS e de COFINS.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Flávia Sales Campos Vale, Relatora.

Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário.

Conforme já relatado, trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento que julgou improcedente a Impugnação apresentada pela Recorrente e manteve o crédito tributário.

1. PRELIMINAR DE NULIDADE - VÍCIOS DA FISCALIZAÇÃO E NULIDADE DO V. ACÓRDÃO RECORRIDO – MUDANÇA DO CRITÉRIO JURÍDICO DO LANÇAMENTO E VIOLAÇÃO AO DEVIDO PROCESSO LEGAL

Alega a Recorrente o procedimento que se instaurou após a conversão do julgamento em diligência pela DRJ encontra-se eivado de vícios, razão pela qual merece ser reconhecida a nulidade do v. acórdão recorrido em razão da mudança do critério jurídico do lançamento e violação do devido processo legal.

Entretanto, razão não lhe assiste, a decisão combatida foi lavrada por autoridade administrativa competente e garantido a Recorrente amplo direito de defesa. Não vislumbrando aqui quaisquer das hipóteses de nulidade previstas no art. 59 do Decreto 70.235/72.

Também não há que se falar em vícios da fiscalização, neste caso, observa-se que o procedimento fiscal foi instruído com base em critérios objetivos, sendo que não houve qualquer modificação arbitrária do critério jurídico adotado pela fiscalização ao longo do cumprimento da diligência solicitada pela DRJ, mas sim adequação necessária à jurisprudência vinculante proferida pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, publicado em 24/04/2018.

A partir desta data, consolidou-se o entendimento jurisprudencial quanto ao conceito de "insumo" para fins de creditamento de PIS e Cofins, o que obrigou a Administração Tributária — incluindo a fiscalização de todos os entes da RFB — a adotar o novo entendimento como parâmetro normativo, em respeito ao princípio da legalidade e à vinculação à jurisprudência dos tribunais superiores.

Importa destacar que não se trata de reabertura ou instauração de nova ação fiscal, tampouco de revisão indevida do lançamento, mas sim de diligência regularmente determinada DRJ, no bojo do processo administrativo, com a finalidade de esclarecer pontos diretamente relacionados ao mérito da controvérsia, especialmente quanto à caracterização dos itens creditados como insumos à luz do novo conceito estabelecido pelo STJ.

Verifica-se, ademais, que foram observadas todas as garantias do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa.

A Recorrente foi formalmente intimada a apresentar documentação complementar com vistas à verificação da natureza dos insumos creditados, oportunidade na qual pôde exercer plenamente seu direito de manifestação e de juntada de provas.

Diante do exposto, afasto a alegação de nulidade do acórdão recorrido, constato a inexistência de vício formal ou material do lançamento, bem como destaco a plena observância aos princípios constitucionais do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa na tramitação do presente processo administrativo fiscal.

2. PREJUDICIAL DE MÉRITO – DECADÊNCIA

A DRJ rejeitou a prejudicial de mérito arguida pela Recorrente nos seguintes termos:

De início, o impugnante argumenta que os fatos gerados ocorridos nos meses de abril, maio, junho, julho, agosto e setembro de 2007 foram alcançados pela decadência, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.

11. O instituto da decadência é regido pelos artigos 150 e 173, ambos do CTN:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

12. A contagem do quinquênio decadencial se dá nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, quando houver pagamento, afinal o texto legal se refere à extinção definitiva do crédito, ao reverso, quando não houver pagamento, a contagem do prazo decadencial ocorrerá conforme previsto no art. 171, I, do CTN.

13. Esta posição está consolidada no âmbito do Poder Judiciário, nos termos da decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ, em sede de recurso repetitivo (Recurso Especial nº 973.733/SC, publicado em 18/09/2009):

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

14. Em consonância com o Poder Judiciário, consta da IN RFB 2121/2022, que consolida as normas sobre a apuração, a cobrança, a fiscalização, a arrecadação e a administração da Contribuição para o PIS/Pasep, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação:

CAPÍTULO II DA DECADÊNCIA

Art. 807. O direito de constituir o crédito tributário referente à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins extingue-se após decorrido o prazo de 5 (cinco) anos, contado (Lei nº 5.172, de 1966, art. 150, § 4º, e art. 173):

I - da data da ocorrência do fato gerador, quando o sujeito passivo antecipar o pagamento da contribuição, exceto se tiver ocorrido dolo, fraude ou simulação;

II - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento da contribuição poderia ter sido efetuado; ou III - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. Nas hipóteses previstas nos incisos I e II do caput, o direito extingue-se definitivamente com o decurso do prazo neles previstos, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

15. Conclui-se que a existência ou não de pagamento afetará a forma como se dará a contagem do quinquênio decadencial.

Consequentemente é necessário averiguar se houve ou não pagamentos nos períodos em discussão, para tanto basta uma pesquisa no sistema DCTF:

17. Observa-se que nos meses de abril, maio, junho, julho, agosto e setembro de 2007 o contribuinte não confessou a existência de nenhum débito referente à COFINS e ao PIS, em outras palavras, não houve o pagamento de PIS/COFINS nesses períodos.

18. Em assim sendo, a contagem do quinquênio decadencial se dá nos termos do art. 173, I, do CTN, ou seja, a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, no caso, 01/01/2008, e o prazo decadencial se encerrará em 31/12/2012.

19. Considerando que a ciência dos lançamentos de ofício se deu em 16/10/2012 não ocorreu a alegada decadência.

A Recorrente contesta a decisão e argumenta:

Ocorre que, a Recorrente apurou, nos meses em questão, saldos credores das referidas contribuições (PIS e COFINS), e, considerando que, nos termos do art. 156, inciso II, do CTN, a compensação é uma forma de extinção do crédito tributário, há que ser equiparada ao pagamento antecipado para fins de aplicação da regra do art. 150, § 4º, do CTN.

Veja-se que o entendimento do v. acórdão é contrário ao consolidado no C. STJ:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL.

CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. PAGAMENTO A MENOR. CREDITAMENTO INDEVIDO. TERMO INICIAL. FATO GERADOR. ART. 150, § 4º, DO CTN.

MULTA DO ART. 1.026 DO CPC. APLICAÇÃO NÃO ADEQUADA NA ESPÉCIE. (...).

I - O prazo decadencial do tributo sujeito a lançamento por homologação, inexistindo a declaração prévia do débito, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento de ofício poderia ter sido realizado, nos termos do art. 173, I, do CTN;

ocorrendo o pagamento parcial, o prazo decadencial para o lançamento suplementar VR 08RF DEVAT Fl. 4096 Original 12 é de cinco anos contados do fato gerador, conforme a regra prevista no art. 150, § 4º, do CTN. Precedentes (...).

III - Esta corte consolidou posicionamento segundo o qual, para efeito de decadência do direito de lançamento do crédito tributário, o creditamento indevido equipara-se a pagamento a menor, fazendo incidir o disposto no art. 150, § 4º, do CTN (...).

(AgInt no REsp n. 1.842.061/SP, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 16/12/2019, DJe de 18/12/2019 - grifos nossos).

Acrescente-se que em caso análogo ao presente a Segunda Câmara da Terceira Seção deste C.

CARF aplicou o mesmo entendimento invocado pela Recorrente:

Ementa: (...). ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. Data do fato gerador: 31/03/2011, 31/12/2011 DECADÊNCIA. COMPENSAÇÃO.

EQUIVALÊNCIA A PAGAMENTO ANTECIPADO. REGRAMENTO DO ARTIGO 150, § 4º, DO CTN.

É de se aplicar para fins de contagem do prazo decadencial a regra preceituada no art. 150, § 4º, do CTN, vez que a compensação extingue o crédito tributário, da mesma forma que o pagamento. (...).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL(COFINS) Data do fato gerador: 31/03/2011, 31/12/2011. CREDITAMENTO INDEVIDO.

Trata-se de uma consequência inerente à sistemática não cumulativa da apuração das contribuições PIS e COFINS, o fato de uma eventual glosa de créditos originar o lançamento de valores correspondentes ao que venha a ser determinado como indevidamente compensado. FALTA DE RECOLHIMENTO. A falta ou insuficiência de recolhimento do PIS e da COFINS apurada em procedimento fiscal enseja o lançamento de ofício com os acréscimos legais.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Data do fato gerador: 31/03/2011, 31/12/2011. CREDITAMENTO INDEVIDO.

Trata-se de uma consequência inerente à sistemática não cumulativa da apuração das contribuições PIS e COFINS, o fato de uma eventual glosa de créditos originar o lançamento de valores correspondentes ao que venha a ser determinado como

indevidamente compensado. FALTA DE RECOLHIMENTO. A falta ou insuficiência de recolhimento do PIS e da COFINS apurada em procedimento fiscal enseja o lançamento de ofício com os acréscimos legais.

(Processo nº 10380.730541/2016-68, Relator Hércio Lafetá Reis, Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Terceira Seção, Dje 06/12/2021 - grifos nossos).

Veja-se os seguintes trechos do inteiro teor do r. julgado trazido acima:

Defende, em breve síntese, a Recorrente que o lançamento em questão já foi atingido pela decadência, nos termos do art. 150, § 4º do CTN, pois refere-se ao período de apuração de março 2011, enquanto o auto de infração só foi recebido em 20/12/2016, ou seja, auto de infração lavrado mais de cinco anos após o fato gerador. Prossegue com a tese de que o PIS e a COFINS são tributos sujeitos a lançamento por homologação e, nessa condição (consoante entendimento consagrado pelo e. STJ em sede de recurso submetido ao rito dos recursos repetitivos), se há declaração do montante apurado e pagamento antecipado, a decadência conta-se do fato gerador por força do art. 150, § 4º, do CTN (REsp VR 08RF DEVAT Fl. 4097 Original 13 973733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, Dje 18/09/2009) (...).

Assiste razão ao argumento recursal. Nos termos do art. 62-A do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, e reproduzido em sua íntegra nº art. 62, § 2º do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, no que tange à contagem do prazo decadencial de tributos e contribuições deve ser observado o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça – STJ firmado no julgamento do Recurso Especial nº 973.733, pela sistemática dos recursos repetitivos (...).

Como sabido a compensação também é forma de extinção da obrigação tributária, nos termos do art. 156, inciso II, do CTN, e, em minha compreensão, equivalente a pagamento, e atraindo a aplicação da regra do art. 150, § 4º do CTN para a contagem do prazo decadencial.

Assim, na sistemática dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a compensação equivale ao pagamento antecipado, considerando que o sujeito passivo, ao invés de recolher o valor do tributo em espécie, registra na escrita fiscal o crédito oponível ao Fisco e o informa. Considerando que o pagamento antecipado extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento, o Fisco tem o prazo de cinco anos para se pronunciar e efetuar eventual lançamento, sob pena de se considerar definitivamente extinto o crédito tributário.

Corroborando com a tese da Recorrente, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, em recente decisão, por determinação do contido no art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, negou provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, estando a decisão ementada nos seguintes termos: (...).

Filio-me a corrente que compreende que a compensação é modalidade de extinção de crédito tributário que se equipara a pagamento para efeito de contagem do prazo decadencial previsto no artigo 150, § 4º do CTN, conforme decisões reproduzidas.”

Ante ao exposto, considerando que, nos períodos em análise, a Recorrente apurou regularmente saldos credores de PIS e COFINS, os quais foram objeto de compensação, reconheço que referida operação configura modalidade de extinção do crédito tributário, nos termos do art. 156, inciso II, do Código Tributário Nacional. Assim, tratando-se de extinção operada por iniciativa do contribuinte e sem o prévio exame da autoridade fazendária, é plenamente aplicável o prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º, do CTN, que rege as hipóteses de lançamento por homologação. A compensação, embora distinta do pagamento em sentido estrito, opera os mesmos efeitos jurídicos quanto à extinção da obrigação tributária e, portanto, deve ser a ela equiparada para fins de contagem do prazo decadencial.

Por tais fundamentos, acolho a tese da Recorrente de que os fatos geradores ocorridos nos meses de abril, maio, junho, julho, agosto e setembro de 2007 foram alcançados pela decadência.

3. Mérito

Pois bem, em relação a possível reversão das glosas mantidas pela DRJ, antes de enfrentar o mérito, necessário se faz analisar a legislação relativa apuração e desconto desses créditos e, nesse sentido estabelecem respectivamente a Lei nº 10.833/2003 e Lei nº 10.637/2002:

Lei nº 10.833/2003

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito) I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

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

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência) IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão de obra paga a pessoa física;

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição; e (Redação dada pela Lei nº 14.592, de 2023) § 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito)I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

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

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão de obra paga a pessoa física;

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição; e (Redação dada pela Lei nº 14.592, de 2023)

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

(destaques não constam do original)

Também deve ser observado o Parecer Normativo COSIT nº 5, de 17 de dezembro de 2018, a saber:

“Assunto. Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “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”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.”

Em suma, depreende-se da leitura do Parecer Normativo Cosit 05-2018 dever o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Conforme consta da Descrição do Processo Produtivo da Recorrente acostado aos autos as fls 663 a 671, a Bunge atua em todas as etapas da produção de fertilizantes. Vejamos:

PRODUÇÃO DE FERTILIZANTES

A Bunge atua em todas as etapas da produção de fertilizantes. As operações começam na extração, mineração e processamento da rocha fosfática, passam por processo químico e vão até a entrega do produto final: fertilizantes, calcário para correção do solo e componentes para nutrição animal.

Os ingredientes vitais para a agricultura, avicultura, suinocultura e pecuária são extraídos das minas da Bunge Fertilizantes de Cajati e Araxá.

Principais ingredientes utilizados no processo produtivo de fertilizantes são: O nitrogênio (N) , o Fósforo (P) e o potássio (K).

Fertilizantes Fosfatados – O fósforo é extraído do solo, passa pelo processo de mineração e beneficiamento da rocha fosfática, na qual está presente na forma de apatita (cristais finos, que contém o elemento fósforo). A apatita é o principio da cadeia produtiva desencadeada nas minas da Bunge Fertilizantes. Em média, é necessário lavrar uma tonelada de minério para extrair 200 quilos de rocha fosfática ou concentrado de apatita.

A extração segue etapas de desmonte, ou detonação, única forma de tirar a rocha do solo. São trabalhos minuciosos, cercados de grandes controles de processos, previstos e operados obedecendo rigorosas normas ambientais e procedimentos de segurança.

Após a extração os enormes blocos de rochas são levadas à britagem, onde pedras com mais de um metro cúbico de volume são reduzidas a 25 centímetros de diâmetros. Essa é a britagem primária, primeiro passo do longo processo ao qual a rocha é submetida para possibilitar a aplicação dos processos que permitem aumentar a concentração de fósforo. Em seguida, é feita a britagem secundária: o diâmetro dos blocos de minério contendo apatita chega a menos de 2,5 centímetros: a pedra gigante é transformada em grãos que serão peneirados.

BENEFICIAMENTO

As rochas extraídas das profundezas da terra, britadas (trituradas) e armazenadas em forma de pequenas partículas nos pátios de homogeneização das minas de Araxá e Cajati são transportadas para a usina de beneficiamento. Os processos de redução de tamanho continuam em andamento. Entram em cena os moinhos, cuja missão é, a partir da moagem, fazer com que as partículas fiquem mais finas que areia.

Após a moagem, o minério, agora em forma de polpa (mistura de sólidos e água), precisa ser liberado de algumas impurezas para aumentar a concentração de fósforo. Uma primeira separação é feita pelo desmagnetizador, aparelho que possui ímã com grande capacidade magnética. Assim é possível separar os minerais magnéticos, entre eles aqueles ricos em ferro, como a magnetita.

Na separação a polpa fica livre de magnetita, que é estocada e, quando possível vendida para a indústria de cimento. O minério vai ficando cada vez mais “limpo”, mas precisa passar por mais uma etapa: a deslamagem. Na realidade, a lama existente na composição da polpa é fina, mas precisa ser separada e retirada do circuito industrial para não prejudicar o processo de flotação.

O processo de flotação é a última etapa de purificação da apatita (os cristais finos que contém o fósforo) e a mais eficiente tecnologia para concentração dos minérios de fósforo, porque consegue separar a polpa resultante da moagem de outros minerais contaminantes aos quais ela se mantinha associada.

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

A flotação consiste em moer a rocha e colocá-la em um meio líquido onde as partículas com maior concentração de fósforo são agrupadas por processo físico e químico. Ar, água, produtos originados pelo processamento de grãos, como os ácidos graxos da soja, e os amidos de milho são elementos utilizados na flotação. Os ácidos graxos aderem às partículas de apatita e, em agitação, são misturados com as bolhas de ar, subindo até a superfície. A apatita fica concentrada na

espuma gerada pelo processo. O excesso de água é retirado dando origem ao concentrado de apatita, matéria – prima para a fabricação de fertilizantes e de ácido fosfórico, que inicialmente girava em torno de 5%, pode chegar a 35%.

ACIDULAÇÃO & MISTURA

Após essa fase de processamento que deram origem ao concentrado de apatita, precisa se passado pela acidulação. Isto é, um processo químico, usando o ácido sulfúrico com o objetivo de solubilizar o fósforo para que ele possa ser absorvido pelas plantas e pelos animais. O fósforo que estava no concentrado torna-se mais solúvel depois da ação do ácido sulfúrico, obtido a partir do enxofre.

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

Da apatita processada com ácido sulfúrico é obtida toda uma cadeia de produtos, entre eles, o ácido fosfórico, produzido em Cajati, Depois de purificado, o ácido fosfórico está pronto para ser usado na fabricação de produtos para alimentação animal ou para consumo humano (em segmentos como a o de alimentos, bebidas, têxtil e farmacêutico).

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

NUTRIÇÃO ANIMAL

O Fosfácio, é base para a fabricação de suplementos minerais de bovinos e ração para ave e suínos.

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

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

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

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

indústria de rações para aves e suínos, e a linha de suplementos protéicos e energéticos para bovinos.

Dito isto, nos termos da legislação e do Parecer Normativo Cosit 05-2018 supracitados, passo a análise das glosas mantidas pela DRJ e contestadas pelo Recorrente.

3.1 BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS ENQUANTO INSUMOS (MATERIAIS AUXILIARES E SERVIÇOS DIVERSOS EMPREGADOS NO PROCESSO PRODUTIVO)

Acerca dos bens e serviços utilizados como insumos a DRJ em síntese se manifestou:

49. De fato, ao compulsar os documentos juntados pelo contribuinte no decorrer dos anos de 2019, 2020, 2021 e 2022, constata-se que são cópias do Livro Razão, Balancetes, Atos societários, procurações, recomposição do DACON e diversas petições.

50. Nenhum destes documentos é capaz de, por si só, comprovar o crédito pleiteado, nem mesmo determinar se as aquisições das mercadorias foram tributadas pelo PIS/PASEP e COFINS.

51. Desta forma, considerando que não há nos autos documentos que comprovem o crédito requisitado pelo contribuinte devem ser mantidas as glosas efetuadas pela unidade de origem.

(...)74. Desta forma, não é possível aplicar o novo conceito de insumo ao caso em estudo, pois a fiscalização não pode verificar se tal modificação afetou os créditos apurados no ano de 2007.

75. Este fato acaba por afetar diversos gastos contestados pela defesa, tais como com explosivos, água, exploração de jazidas, serviços de topografia, sondagem, corte e carregamento, serviços de movimentação de produtos, carga, descarga e escavação, serviços de dragagem, combustíveis e lubrificantes, tendo em vista que somente os documentos constantes dos autos não permitem concluir se esses gastos são ou não insumos.

A Recorrente defende que:

A IN/MAPA nº 5/2007, expressamente, diferenciou os aditivos e materiais de carga das matérias-primas de fertilizantes. Observe-se, a esse respeito, as disposições do referido normativo acerca do registro dos fertilizantes perante o Ministério da Agricultura, para fins de importação e comercialização.

(...)

As aquisições glosadas pela Fiscalização relativas aos “materiais auxiliares” consistem em insumos que foram normalmente tributados pelo PIS e pela COFINS, conferindo, de tal modo, direito a créditos das aludidas contribuições.

Ainda em relação aos “materiais auxiliares” argumenta:

-(A) CIMENTO ("VOTORANTIM CIMENTOS BRASIL LTDA."): Inicialmente, diga-se que, conforme reconhecido pela própria Fiscalização, o insumo adquirido junto ao referido fornecedor (isto é, cimento), é aplicado no processo produtivo da Recorrente como "agente endurecedor" das misturas de fertilizantes.

-(B) AREIA ("AREIA DO MAR COMÉRCIO DE AREIA") (...) a exemplo do cimento, tais aquisições de areia empregada como "material de carga" de fertilizantes NÃO consistem em matérias-primas e, portanto, não são tributadas à alíquota "zero" do PIS e da COFINS, nos moldes do art. 1º, I, da Lei 10.925/04.

-(C) CAL ("MINERAÇÃO BELOCAL LTDA."): A própria Fiscalização reconhece que a cal adquirida pela Recorrente possui uma dupla finalidade dentro do processo produtivo, sendo empregada tanto como corretivo do solo (corretivo de acidez), como no tratamento de efluentes.

Inicialmente, quanto à cal empregada pela Recorrente como "corretivo do solo" (corretivo de acidez), são aplicáveis as mesmas alegações anteriormente tecidas quanto ao cimento.

A semelhança do que ocorre com o cimento, a cal assim empregada consiste em um "aditivo", definido pelo art. 1º, XXI, da IN/MAPA nº 5/2007 como "qualquer substância adicionada intencionalmente ao produto para melhorar sua ação, aplicabilidade, função, durabilidade, estabilidade, e detecção ou para facilitar o processo de produção" (doc. 04 da Impugnação).

Sendo assim, considerando a já reconhecida distinção entre as matérias-primas de fertilizantes e seus aditivos, distinção reconhecida pela própria IN/MAPA nº 5/2007 (cf. art. 18, §2º, I, "a"), tais aquisições de cal NÃO são beneficiadas pela alíquota "zero" de que trata o art. 1º, I, da Lei 10.925/04 (doc. 04 da Impugnação).

Portanto, em se tratando de insumos que são normalmente tributados pelo PIS e pela COFINS, não há razão para manutenção da glosa dos créditos referentes a tais dispêndios.

Por outro lado, quanto à cal utilizada no tratamento de efluentes, diga-se que as respectivas aquisições representam custos indispensáveis à manutenção da operacionalidade do sistema produtivo da Recorrente.

-(D) CALCÁRIO ("INDÚSTRIA DE CALCÁRIOS CAÇAPAVA LTDA." e "DEIL MINERAÇÃO LTDA."):

O insumo adquirido junto aos fornecedores glosados consiste em argila, a qual é também um "material de carga", definido pelo art. 1º, XVI, da IN/MAPA nº 5/2007, como sendo "material adicionado em mistura de fertilizantes, para o ajuste de formulação, que não interfira de forma negativa na ação destes e pelo qual não se ofereçam garantias em nutrientes no produto final".

A referida IN/MAPA 05/2007, em seu Anexo V, também relaciona a argila entre os materiais de carga permitidos (doc. 04 da Impugnação).

Conforme se depreende, a argila é reconhecida pela literatura técnica como um material de carga de fertilizantes. Em se tratando de um material de carga, convém repisar, novamente, que não se trata de matéria-prima de fertilizantes, teor da distinção reconhecida pela IN/MAPA 5/2007, conforme demonstrado nos itens anteriores.

-(E) DUSTROL (“ARRMAZ DO BRASIL LTDA.”):

Verifica-se que a Fiscalização glosou as aquisições de "Dustrol", que, segundo reconheceu a Fiscalização, consiste em um "(...) óleo mineral utilizado para reduzir o teor de pó das matérias-primas e proteger a mistura depois de pronta (fls. 1893, item "8").

- (F) PANAMERICANO INDUSTRIA QUÍMICA S.A: Quanto às NFs adquiridas junto a este fornecedor, diga-se que se trata de aluminato de sódio, um item utilizado na produção de ácido fosfórico, realizada em Cajati.

-(H.2) NALCO: aquisições de nitrito de sódio, que é um reagente aplicado no tratamento de efluentes, a exemplo da descrição anteriormente realizada em relação à cal. Assim, trata-se de insumo que é consumido na produção, sendo indispensável à manutenção da operacionalidade do processo produtivo;

-(H.1) WHITE MARTINS (doc. 05 da Impugnação): aquisições de oxigênio líquido, nitrogênio líquido e argônio líquido. Quanto ao oxigênio líquido e o nitrogênio líquido, esclareça-se que são consumidos na produção de ácido sulfúrico, conforme descrito no fluxograma de produção acostado na Impugnação;

Considerando a descrição do Processo Produtivo da Recorrente (fls. 663/671) e ante os argumentos apresentados, a luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda, os itens relacionados acima são considerados insumos e, observados os demais requisitos legais, para fins de desconto de créditos das contribuições.

Dessa maneira, as glosas devem ser revertidas.

Mantidas as glosas relacionadas abaixo por não haver nos autos elementos suficientes que comprovem o crédito requisitado pela Recorrente, qual seja, tratem-se de insumos a luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda.

4114133 (Mat. Aux. Aplic. Produção P.J. Nac.)	Valores dos Materiais Auxiliares Adquiridos ou Requisitados para o Processo de Produção das Unidades
4251133 (Materiais Aux. Aplic. na Prod.)	Representa os custos e despesas com materiais auxiliares de produção. Exemplo: Lacs. Gasto Fixo.
4241112 (Materiais – PJ Nacional)	Representa os custos e despesas de materiais diversos relacionados à produção. Gasto Fixo.

3.2 SERVIÇOS E MATERIAIS EMPREGADOS NA MANUTENÇÃO DO PROCESSO PRODUTIVO UTILIZADOS ENQUANTO INSUMOS

A Recorrente manteve as glosas a serviços e materiais serviços e materiais empregados na manutenção do processo produtivo utilizados enquanto insumos, em síntese nos seguintes termos:

(...) ao compulsar os documentos juntados pelo contribuinte no decorrer dos anos de 2019, 2020, 2021 e 2022, constata-se que são cópias do Livro Razão, Balancetes, Atos societários, procurações, recomposição do DACON e diversas petições.

50. Nenhum destes documentos é capaz de, por si só, comprovar o crédito pleiteado, nem mesmo determinar se as aquisições das mercadorias foram tributadas pelo PIS/PASEP e COFINS.

51. Desta forma, considerando que não há nos autos documentos que comprovem o crédito requisitado pelo contribuinte devem ser mantidas as glosas efetuadas pela unidade de origem.

A Recorrente em relação a este tópico, apresenta de forma fundamentada suas razões para a reforma da decisão:

Nas glosas realizadas pela Fiscalização e mantidas na r. decisão, a Recorrente efetuou o lançamento de dispêndios com serviços e materiais vinculados, estritamente, à manutenção de itens de seu processo produtivo.

Vide, a esse respeito, as seguintes notas fiscais acostadas a título de exemplo dos itens lançados em cada uma das contas glosadas (doc. 15 da Impugnação):

(i) CONTA CONTABIL 4241111: MOMENTUM CONSTRUÇÃO (NF 816) e ROCKFIBRAS(NF - 002625): Serviços de Montagem de Estruturas Isolantes Térmicas(ii) CONTA CONTABIL 4241116: ASSAHI MANUTENÇÃO E MONTAGEM LTDA. (NF 393): Serviços de Manutenção de Revestimento Antiácido Antiabrasivo(iii) CONTA CONTABIL 4241119: ECIL PRODUTOS E SISTEMAS DE MEDIÇÃO (NF 101841): Medidores Térmicos e SENSORMED (NF- 22125): Medidores Térmicos No que tange aos lançamentos efetuados nas Contas Contábeis 4241111, 4241116, conforme exemplos descritos acima (doc. 15 da

Impugnação), trata-se de serviços e materiais empregados na montagem e manutenção de estruturas de fibra, que funcionam como isolantes térmicos, empregados no processo produtivo da Recorrente, com vistas a evitar explosões.

Como já explanado anteriormente, em parte dos processos produtivos realizados pela Recorrente, em especial, na produção de ácido Sulfúrico, há liberação de grande quantidade de calor, havendo riscos inerentes de explosões. Desta forma, estes gastos são essenciais à produção dos bens, sendo específicos e inerentes à atividade desenvolvida pela Recorrente.

Portanto, é certo que tais serviços devem gerar créditos de PIS e de COFINS.

(iv) CONTA CONTABIL 4241113: NIFLEX (NF 1202): Serviços de Manutenção de Motor Elétrico, COEM (NF 1915): Serviços de Manutenção Elétrica nas Áreas de Secagem e LS DRIVES (NF 0098): Serviços de Reparo em Motor Elétrico(v) CONTA CONTÁBIL 4241114: SULTEC MANUTENÇÃO INDUSTRIAL (NF 1633): Manutenção Geral em Válvula de Controle e JAT INSTRUMENTAÇÃO (NF 0950): Serviço de Calibração RBC Medidores Mássicos (vi) CONTA CONTABIL 4241115: AMARAL E AMARAL LTDA. (NF 2082): Serviços de Montagem Tubulação, MACRIS MANUTENÇÃO INDUSTRIAL (NF 2852): Serviços de Manutenção Mecânica durante paradas programadas nas áreas de mineração, ácidos e foscálcio e LUBRIN LUBRIFICAÇÃO INDUSTRIAL (NF 015442): Serviços de Lubrificação Convencional Realizado em Máquinas e Equipamentos(vii) CONTA CONTABIL 4241118: MECÂNICA SÃO JUDAS (NF 002908): Mangueira com trama(vii) CONTA CONTÁBIL 4241120: - AÇOTUBO TUBOS (NF 7217860), IRSA ROLAMENTOS (NF 199925): Acoplamento e RETEMBOR INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MATERIAL DE VEDAÇÃO (NF 003967)(viii) CONTA CONTABIL 4241121: METALÚRGICA CANINDÉ LTDA (NF 034401): Abraçadeira VR 08RF DEVAT Fl. 4145 Original 61(ix) CONTA CONTABIL 4241122: J.R. MISKIN (NF 3941) e CASA DO ENROLADOR(NF 001795): Serviços de Manutenção Motores

Observe-se que, quanto aos gastos em comento, lançados nas Contas 4241113, 4241114, 4241115, 4241118, 4241120, 4241121 e 4241122 (doc. 16 da Impugnação), que se trata de serviços e materiais empregados em equipamentos diretamente utilizados na produção de bens.

No caso dos exemplos acima mencionados, uma NF para cada Conta Contábil em discussão, trata-se, essencialmente, de manutenção de tubos empregados na fabricação de ácido sulfúrico e de serviços e materiais empregados na manutenção de tubulações nas quais circula a água empregada no processo produtivo, nas etapas de deslamagem, moagem e flotação, já descritas exaustivamente nos tópicos anteriores.

Em razão da natureza de custos de manutenção dos equipamentos empregados no processo produtivo, deve ser aplicada ao caso a jurisprudência já consolidada pelo E. CARF, no sentido de que devem ser conferidos créditos de PIS e de COFINS sobre os dispêndios com serviços de manutenção de equipamentos empregados diretamente na produção, in verbis:

"INSUMOS. PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO E SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. As despesas efetuadas com aquisição de partes e peças de reposição e com serviços de manutenção em veículos, máquinas e equipamentos empregados diretamente na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País, a partir de 1º de dezembro de 2002, geram direito a créditos do PIS, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado (...)" (destaques acrescentados)(CARF 3a. Seção 1ª Turma da 3a. Câmara / ACÓRDÃO 3301-00.656 em 26/08/2010, Publicado no DOU em: 18.01.2011)Portanto, os dispêndios com os serviços acima descritos, nitidamente, fazem jus a créditos de PIS e de COFINS.

Se não bastasse, a Recorrente também dispense valores com serviços de topografia e sondagem, corte e carregamento. É de se destacar que a própria Fiscalização reconhece que todos os dispêndios em referência possuem estreita vinculação com a atividade econômica da Recorrente, sendo indispensáveis para a obtenção de suas matérias-primas.

Porém, mais uma vez, a Fiscalização tenta "isolar" a fase de extração, como se não fizesse parte do processo produtivo da Recorrente, fato este acompanhado pela própria decisão recorrida.

Não obstante, a Recorrente descreverá tais serviços em maiores detalhes, a fim de demonstrar que fazem jus aos créditos de PIS e de COFINS.

Os serviços registrados na Conta 4113010 que foram glosados, conforme descrito pela Fiscalização, referem-se a serviços de topografia, sondagem e engenharia. Tais serviços glosados pela Fiscalização relacionam-se aos estudos preliminares que precedem à exploração de jazidas, sendo, portanto, essenciais no processo produtivo da Recorrente.

Os serviços em questão, aliás, não apenas são essenciais, como também exigidos pela legislação de regência, visando ao aproveitamento racional de jazidas e ao gerenciamento das operações necessárias à extração, beneficiamento e comercialização de minérios. Nesse sentido, a Recorrente faz menção aos arts. 14 e 15 do Decreto-lei 227/1967 (Código de Mineração).

A Recorrente também faz menção à jurisprudência do CARF, que já se pronunciou pela possibilidade de se reconhecer créditos de PIS e de COFINS sobre serviços de topografia, in verbis:

"COFINS NÃO CUMULATIVA, UTILIZAÇÃO DE CRÉDITOS. Os pagamentos referentes à aquisição de serviços de terraplanagem, topografia e outros, bem assim, a locação de máquinas, equipamentos e veículos conferem direito a créditos de COFINS, porque esses serviços são aplicados ou consumidos diretamente na produção de bens destinados à venda, em consonância com o disposto na Solução de Consulta SRRF10 Disit nº 04/07. (..) Recurso Voluntário Provido em Parte. (..)

(CARF 3a. Seção Iia. Turma da 3a. Câmara / ACÓRDÃO 3301-00.661 em 26/08/2010, Publicado no DOU em: 18.01.2011) PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO. ATIVIDADE DE MINERAÇÃO. HIPÓTESES DE CRÉDITO. INSUMOS. O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à Cofins refere-se aos produtos e serviços necessários ao processo produtivo. Geram direito a crédito a ser descontado da contribuição para o PIS e da Cofins apuradas de forma não-cumulativa na atividade exercida pela recorrente os gastos incorridos com (i) serviços prestados no mineroduto; (ii) aluguel de veículos, de máquinas e equipamentos; (iii) locação de dragas, reboque, serviço de rebocador e portuários; (iv) serviços de limpeza, recolhimento e transporte de rejeitos; (v) serviços de topografia, operações de efluentes, serviços de drenagens, análises físicas e químicas; (vi) usinas manutenção e conservação;

(vii) obras de construção civil e (viii) combustíveis. Aos créditos concedidos em relação (i) aos serviços prestados no mineroduto e (ii) a obras civis e outros serviços sobre máquinas e equipamentos devem ser respeitadas as regras de depreciação, conforme inc. III, do § 1º do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

(CARF Acórdão nº 3201-003.317 do Processo 10680.901860/2012-56 - Data 31/01/2018)” E nem se alegue que os dispêndios em questão seriam anteriores à fase de industrialização.

Conforme já aludido anteriormente, no Item referente a "EXPLOSIVOS", o objeto social da Recorrente não se limita à fabricação de fertilizantes, compreendendo, também, a atividade de extração (lavra).

Nesse aspecto, a Recorrente faz nova remissão ao entendimento da Coordenação Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil (COSIT) que já se pronunciou favoravelmente à tomada de créditos referentes aos custos com a extração (Soluções de Consulta 39/2009 e 14/2011).

Sendo assim, está claro que os dispêndios referentes a tais serviços constituem custos de produção dos bens comercializados pela Recorrente, devendo, portanto, gerar créditos de PIS e de COFINS ao contrário do que concluiu a Fiscalização e mantido pela decisão recorrida.

Finalmente, em relação aos serviços de movimentação de produtos, cessão de mão-de-obra para carga e descarga, serviços de dragagem, serviços de escavação, dentre outros, todos relacionam-se com as etapas do processo produtivo da Recorrente.

Sem prejuízo, a Recorrente traçará uma descrição mais detalhada dos bens e serviços vinculados a tais dispêndios, a fim de demonstrar o direito aos créditos de PIS e de COFINS.

Quanto aos serviços de movimentação de produtos, carga e descarga e escavação, diga-se que se relacionam com o transporte interno de matérias-primas de uma

etapa para outra no processo produtivo (conforme descrito no item "COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES").

Como ali explanado, no carregamento e transporte dos minérios entre uma etapa e outra de beneficiamento, são empregadas máquinas como tratores, carregadeiras, escavadeiras, caminhões basculantes, etc. Os serviços de "movimentação de produtos", portanto, referem-se aos serviços de operação das máquinas em comento, empregadas na movimentação de matérias-primas dentro da empresa.

Diga-se que, tais serviços de "movimentação de produtos", são normalmente pactuados por meio de contratos mistos, nos quais se estipula tanto o fornecimento de serviços como o de equipamentos. A título de exemplo, a Recorrente acosta a Nota Fiscal nº 2751, emitida pela FAGUNDES ENGENHARIA E MINERAÇÃO LTDA. (doc. 17 da Impugnação). Observe-se que a descrição constante da referida NF é de "serviços prestados com máquinas na escavação, carga e transporte de minério e estéril".

E nem se alegue que, in casu, incidiria a vedação constante no art. 3º, §2º, I, da Lei 10.833/03.

A uma, porque não se trata de despesa de mão-de-obra paga a pessoa física. A duas, porque tais serviços de movimentação de produtos, carga e descarga e escavação constituem em custos de produção da Recorrente, caracterizando-se como insumo de sua atividade.

Nesse sentido, já decidiu a SUPERINTENDENCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL DA 6ª REGIÃO, na Solução de Consulta nº 136/09, in verbis:

LOCAÇÃO DE MAO-DE-OBRA APLICADA DIRETAMENTE NA PRODUÇÃO OU FABRICAÇÃO DE BENS. DIREITO A CRÉDITO. Desde que atendidos os demais requisitos da legislação de regência, geram direito a créditos da Contribuição para o PIS/Pasep os valores pagos a outra pessoa jurídica em decorrência da locação de mão-de-obra diretamente aplicada na produção ou na fabricação de bens destinados à venda. (destaques acrescidos)ROBERTO DOMINGUES DE MORAES - Chefe da Divisão Substituto(Superintendência Regional da Receita Federal - SRRF/6ª Região - Processo de Consulta nº 136/09, Publicação em 05/10/2009)

Conforme se depreende da leitura da ementa acima, a RFB considerou possível o creditamento de PIS e de COFINS sobre locação de mão-de-obra aplicada diretamente na produção de bens.

Desse modo, se a jurisprudência do CARF reconhece que as máquinas empilhadeiras utilizadas na movimentação de matérias-primas, e mesmo de produtos acabados, dentro da empresa devem gerar créditos de PIS e de COFINS, como já demonstrado anteriormente, não há razões para não estender tal tratamento aos serviços relacionados à movimentação de matérias-primas e

produtos, os quais também representam custos de produção da Recorrente e são utilizados como insumos.

Quanto aos serviços de "dragagem" aludidos pela Fiscalização, diga-se que se referem As etapas de deslamagem e flotação, as quais têm por finalidade a purificação dos minérios beneficiados pela Recorrente.

A água empregada nas etapas de deslamagem e flotação, já descritas oportunamente pela Recorrente, circula por meio de canais existentes nas minas de propriedade da Recorrente.

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

Tais dispêndios, pois, caracterizam-se como custos indispensáveis manutenção da operacionalidade do sistema produtivo desencadeado nas minas de propriedade da Recorrente.

Do contrário, haveria risco de parada da produção.

No presente caso, diga-se, os serviços de dragagem tomados pela Recorrente possuem nítido viés de manutenção, uma vez que, como descrito acima, tais serviços visam à manutenção da operacionalidade do sistema de circulação da água empregada nas etapas de deslamagem e flotação exaustivamente descritas anteriormente.

Em razão da natureza de custos de manutenção dos equipamentos empregados no processo produtivo, deve ser aplicado ao caso, por analogia, a jurisprudência já consolidada pelo CARE, no sentido de que devem ser conferidos créditos de PIS e de COFINS sobre os dispêndios com serviços de manutenção. In verbis:

"INSUMOS. PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO E SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. As despesas efetuadas com aquisição de partes e peças de reposição e com serviços de manutenção em veículos, máquinas e equipamentos empregados diretamente na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, pagas à pessoa jurídica domiciliada no País, a partir de 1º de dezembro de 2002, geram direito a créditos do PIS, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado (...)" (destaques acrescidos)(CARE 3a. Seção, 1ª Turma da 3a. Câmara / ACÓRDÃO 3301-00.656 em 26/08/2010, Publicado no DOU em: 18.01.2011)PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO. ATIVIDADE DE MINERAÇÃO. HIPÓTESES DE CRÉDITO. INSUMOS. O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à Cofins refere-se aos produtos e serviços necessários ao processo produtivo. Geram direito a crédito a ser descontado da contribuição para o PIS e da Cofins apuradas de forma não-cumulativa na atividade exercida pela recorrente os gastos incorridos com (i) serviços prestados no mineroduto; (ii) aluguel de veículos, de máquinas e

equipamentos; (iii) locação de dragas, reboque, serviço de rebocador e portuários; (iv) serviços de limpeza, recolhimento e transporte de rejeitos; (v) serviços de topografia, operações de efluentes, serviços de drenagens, análises físicas e químicas; (vi) usinas manutenção e conservação;

(vii) obras de construção civil e (viii) combustíveis. Aos créditos concedidos em relação (i) aos serviços prestados no mineroduto e (ii) a obras civis e outros serviços sobre máquinas e equipamentos devem ser respeitadas as regras de depreciação, conforme inc. III, do § 1º do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

(CARF Acórdão nº 3201-003.317 do Processo 10680.901860/2012-56 - Data 31/01/2018) COFINS. CRÉDITOS. AGROINDÚSTRIA. INSUMOS UTILIZADOS NA PRODUÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA. POSSIBILIDADE. CRÉDITOS RECONHECIDOS. Não existe previsão legal para que a autoridade administrativa seccione o processo produtivo da empresa agroindustrial, separando a produção da matéria-prima (toras de eucalipto) da fabricação de celulose, com o fim de rejeitar os créditos apropriados na primeira etapa da produção. Os art. 3º, inc. II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 permitem o creditamento relativo aos insumos aplicados na produção ou fabricação de bens destinados a venda, sendo revertidas as glosas no caso concreto: (i-1) paletes, estrados, bases e tampas de madeira e arames galvanizados não registrados nº ativo não circulante; (i-2) Serviços de Movimentação Interna e Logística; (i-3) "Limpeza do Pátio/Forno", "Prestação Serviço Limpeza", "Limpeza Pátio de Madeira/Caustificação", "Serviços de Conservação Fabril", Serviços de Limpeza/Caustificação, Manutenção em Balança", "Serviços Sazonal de Balanças", "Serviços de Balança e Expedição", e "Serviços de Monitoramento" relacionados à área ambiental/florestal, e de produção; (i-4) traçamento, desgalhamento, corte de madeira, aplicação aérea de inseticida, e manutenção de carreadouros.

(CARF Acórdão nº 3401-005.080 do Processo 10865.721893/2012-56 Data 23/05/2018) Destarte, resta demonstrado que serviços de dragagem glosados pela Fiscalização e desconsiderados pela r. decisão recorrida, efetivamente, caracterizam-se como custos de produção da Recorrente, sendo aplicados como insumos. Por tal razão, tais serviços de dragagem devem conferir créditos de PIS e de COFINS.

Sendo assim, não há dúvidas de que todos os serviços abordados acima são empregados como insumos no processo produtivo da Recorrente, gerando, portanto, direito aos respectivos créditos de PIS e de COFINS.

Considerando a descrição do Processo Produtivo da Recorrente (fls. 663/671) e ante os argumentos apresentados, a luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda, os serviços e materiais empregados na manutenção do processo produtivo discriminados abaixo são considerados insumos passíveis de creditamento das contribuições.

- Serviços de Montagem de Estruturas Isolantes Térmicas;
- Serviços de Manutenção de Revestimento Antiácido Antiabrasivo;
- Medidores Térmicos e SENSORMED;
- Medidores Térmicos;
- Serviços de Manutenção de Motor Elétrico;
- Serviços de Manutenção Elétrica nas Áreas de Secagem e LS DRIVES;
- Serviços de Reparo em Motor Elétrico;
- Manutenção Geral em Válvula de Controle;
- Serviço de Calibração RBC Medidores Mássicos;
- Serviços de Montagem Tubulação e MACRIS MANUTENÇÃO INDUSTRIAL;
- Serviços de Manutenção Mecânica durante paradas programadas nas áreas de mineração, ácidos e foscálcio e LUBRIN LUBRIFICAÇÃO INDUSTRIAL;
- Serviços de Lubrificação Convencional Realizado em Máquinas e Equipamentos;
- Mangueira com trama;
- AÇOTUBO TUBOS;
- Rolamentos;
- Abraçadeira;
- serviços de topografia, sondagem e engenharia;
- serviços de movimentação de produtos, carga e descarga e escavação;
- serviços de "dragagem";

Portanto as glosas devem ser revertidas.

ATIVO IMOBILIZADO

Nos termos da legislação de regência das contribuições, ora analisadas, a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

Entretanto, no caso dos autos tais créditos foram glosados por não constar da planilha reunida pela defesa elementos suficientes para a concessão de créditos, entre eles, a descrição da nota fiscal de compra. A DRJ manteve as glosas pelas mesmas razões.

A Recorrente contesta a decisão da DRJ, em síntese nos seguintes termos:

No entanto, há uma clara identificação por "número de imobilizado", sendo possível identificar tais operações nos seguintes termos:

Empr	Div	Conta SAP	Conta BAAN	Descrição conta	Imob.	Sbnº	Dt/incorp/	Denominação do imobilizado
9958	AAR1	1311003	1321003	Máqs.e equipamentos	30025354	0	21/08/2007	FORNECIMENTO DE MÃO DE OBRA PARA EXECUÇÃO DE PREPA
9958	AAR1	1311003	1321003	Máqs.e equipamentos	30025359	0	21/08/2007	JATEAMENTO TRATAMENTO E PINTURA DAS ESTRUTURAS MET
9958	AAR1	1311008	1321008	Ferramentas	80000375	0	19/12/2006	MARTELETE ROTATIVO HR2450
9958	AAR1	1311008	1321008	Ferramentas	80002179	0	03/07/2006	MAKITA- SERRA MARMORE 4100NH 220V1300W C/DOIS DISC
9958	ARA1	1311002	1321002	Edifícios	20004440	0	14/11/2005	CONSTRUCAO CIVIL DE UM GALPAO PARA ESTOCAGEM DE 50
9958	ARA1	1311003	1321003	Máqs.e equipamentos	30003259	0	12/05/2004	VALOR APLICADO NO SISTEMA DE LAVAGEM DE GASES
9958	ARA1	1311003	1321003	Máqs.e equipamentos	30003327	0	21/06/2005	FRETE S/NF 34304
9958	ARA1	1311003	1321003	Máqs.e equipamentos	30003331	0	17/06/2005	CONJUNTOS DE AMPLIFICADORES E SENSORES
9958	ARA1	1311003	1321003	Máqs.e equipamentos	30003367	0	04/05/2006	FRETE NF 77050 SULZER
9958	ARA1	1311003	1321003	Máqs.e equipamentos	30003370	0	22/12/2005	CORPO DE MACAL - CARÇAÇA BIPARTIDA -CORPO DE MANCA

Quanto aos valores mais significativos, consta: Expansão da Unidade de Ácido Sulfúrico, Material Aplicado na Expansão da Unidade de Cambé, Serviços de Engenharia e Projetos Referente ao KICK, Serviços de Expansão da Unidade de Cambé, Turbo- Redutor NG H3/800s n. série 413641/413642, Parte Retomadora tipo Ponte com uma Roda de Caçamba, 7 Colunas de Flotação 311 MF 4301, Serv. Engenharia e Suprimentos Projeto de Expansão da, Prestação de Serviço de Gerenciamento de Construção, Unidade de Descarga de Fertilizantes, Serviços de Montagem Eletromecânica do Projeto de Expansão.

Tais itens, claramente, se relacionam à construção de estruturas que compõem o parque industrial da Recorrente, fazendo, portanto, jus aos créditos de PIS e de COFINS.

Ocorre que, depreende-se da análise dos autos, que as informações apresentadas pela Recorrente, em que pese as inúmeras oportunidades a ela concedida para apresentação, de fato não são suficientes para a concessão do crédito. Dessa forma, entender que a decisão da DRJ neste ponto específico, seguiu o melhor caminho, adoto como se minhas fossem as suas razões de decidir:

Em sua Manifestação de Inconformidade, o contribuinte juntou uma planilha no intuito de reverter a glosa de créditos atinentes ao ativo imobilizado. Assim, foi solicitado à fiscalização que analisasse a pertinência do documento juntado pela defesa.

53. Conforme consta do Relatório de Diligência, a planilha reunida pela defesa não continha elementos suficientes para a concessão de créditos, entre eles, a descrição da nota fiscal de compra:

Nas planilhas contendo informações do ativo imobilizado (item 6) não foram apresentados os números das notas fiscais de compra (como verificar a procedência ou a ocorrência ou não de duplicidade?)54. Em consequência, a autoridade fiscal solicitou mais informações a respeito dos valores glosados por meio da Intimação Fiscal 2020/01:

Em cada linha da planilha relativo a um dado item, quando existentes as informações, devem ser identificadas pelo menos as colunas:

CNPJ dos Estabelecimentos do Contribuinte ; Nome do Contribuinte ; Mês do Período de Apuração ; Ano do Período de Apuração ; Indicador da Origem do Crédito (mercado interno ou importação) ; CST Código da Situação Tributária ; Código Correspondente à Natureza da Base de Cálculo dos Créditos (01 a 13, conforme figura abaixo) ; CFOP Código Fiscal de Operação e Prestação ; CNPJ do Participante ; CPF do Participante ; Nome do Participante ; Número do Documento Fiscal ; Chave Eletrônica do Documento (de 44 dígitos, quando existentes) ; Modelo do Documento Fiscal (NFe ou CTe ou ...) ; Data da Emissão do Documento Fiscal ; Data da Entrada / Aquisição de mercadorias ou da Saída / Prestação / Conclusão de Serviços ; Número Sequencial do Item no Documento Fiscal ; Descrição do Item ; Código NCM ; Escrituração Contábil: Nome da Conta ; Valor Total do Item ; Valor da Base de Cálculo de PIS/PASEP e COFINS ; Alíquota do (em percentual) ; Alíquota da COFINS (em percentual) ; Se a mercadoria foi adquirida com alíquota zero e outras informações que entender pertinentes relativas ao processo produtivo.

55. Como visto anteriormente esta Intimação não foi cumprida pelo interessado.

56. Os documentos/informações solicitados pela fiscalização são fundamentais para a concessão de créditos, sem eles não é possível firmar convicção sobre a existência dos créditos contidos no DACON. A simples menção ao número do imobilizado, não reverte esta constatação.

Mantem-se a glosa efetuada pela autoridade a quo.

3.3 ENERGIA ELÉTRICA

Acerca da manutenção da glosa de parte das despesas com energia elétrica mantida pela DRJ, aduz a Recorrente:

(...) quanto às despesas de energia elétrica, conforme já dito, tanto os relatos constantes dos despachos decisórios quanto no Auto de Infração estão incongruentes com os cálculos apresentados pela Recorrente, sendo que tal fato não foi devidamente enfrentado pelo v. acórdão recorrido, o qual apenas se limitou a reproduzir o relatório da Fiscalização.

Nota-se que, embora inicialmente a Fiscalização tenha afirmado que as notas fiscais relacionadas pela Recorrente foram todas consideradas, não fazendo menção a nenhuma glosa, verifica-se na autuação que parte dos valores declarados pela Recorrente não foram aceitos.

Não mais bastasse, a Fiscalização, como já dito, não relaciona as Notas Fiscais glosadas, nem mesmo por amostragem, dificultando a elaboração da própria defesa por parte da Recorrente.

Tais inconsistências permitem concluir, inclusive, pela nulidade do Auto de Infração nesta parte.

Todavia, ainda que assim não se entenda, o que se admite apenas para argumentar, pode-se vislumbrar que a Fiscalização, novamente, limitou-se a analisar apenas as razões sociais constantes das Notas Fiscais.

Entretanto, razão não assiste a Recorrente, apesar de constar da legislação que rege as contribuições a possibilidade de desconto dos créditos calculados em relação as despesas com energia elétrica consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica, a manutenção da glosa se deu por falta de documentação comprobatória, apesar das diversas oportunidades concedidas a Recorrente, e por concordar com a decisão da DRJ, adotarei como se minhas fossem suas razões de decidir:

As despesas com energia elétrica também foram objeto de glosa no Despacho Decisório:

Para apuração da base de cálculo referente à rubrica “despesas de energia elétrica”, foram aceitos integralmente os valores das contas 4114005, 4251131, 5162132 e 5251132 discriminados com identificação do número da nota fiscal na planilha “detalhes” (na coluna intitulada “D. orig.”). Segue abaixo tabela comparativa entre os valores de base de cálculo pleiteados no DACON e os apurados pela fiscalização.

. Ao reverso do que pugna a defesa a autoridade a quo não reconheceu a totalidade dos créditos com energia elétrica, para, em um segundo momento, glosar parte das despesas sem nenhuma justificativa.

59. Nos termos do excerto acima reproduzido o órgão preparador reconheceu apenas as despesas “com identificação do número da nota fiscal” na planilha apresentada pelo contribuinte, ou seja, foram glosados todos os lançamentos que não identificavam o número da nota fiscal.

60. Nesse caso bastaria ao contribuinte consultar a planilha por ele elaborada para verificar quais lançamentos haviam sido glosados, no caso, aqueles sem a identificação do número da nota fiscal.

61. De todo modo para que esta situação fosse esclarecida ao manifestante, bem como fosse fornecida uma nova oportunidade para a apresentação de documentos comprobatórios, constou do Pedido de Diligência questionamento acerca das despesas com energia.

62. Em atenção ao que foi solicitado por esta DRJ, a fiscalização lavrou os Termos de Intimação Fiscal nºs 01, 02, 03/2015/DBA/EQAUD/DIORT/DERAT nos seguintes termos:

5) Planilha em meio eletrônico (formato Excel) com relação das notas fiscais de energia elétrica que compõem os valores lançados no DACON, que contenha, pelo menos, as seguintes colunas: rubrica correspondente do DACON, mês em que o valor foi apropriado no DACON, número da nota fiscal, dia da emissão, número do CFOP da operação, código NCM da mercadoria, descrição detalhada da mercadoria, CNPJ/CPF do fornecedor, nome do fornecedor, valor da nota e valor

da base de cálculo para fins de créditos, e outras informações que entender pertinentes;

63. A resposta do contribuinte constou do arquivo não paginável, de fl. 2445 (processo nº 164349.000094/2009-62). Ocorre que a planilha denominada “Item 5 Energia Elétrica” apresenta as mesmas características daquela apresentada ao órgão preparador, ou seja, há vários lançamentos sem a identificação do número da nota fiscal, fato que impede a concessão de créditos.

64. Nesta planilha, ao se considerar apenas os lançamentos com a identificação do número da nota fiscal encontramos os mesmos valores reconhecidos no Despacho Decisório.

Desta forma, a glosa de créditos relacionados a despesas com energia elétrica deve ser mantida.

3.4 COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES, ÁGUA E EXPLORAÇÃO DE JAZIDAS

Acerca da das referidas glosas mantidas pela DRJ a Recorrente se manifesta, em síntese da seguinte forma:

Verifica-se que a adoção do conceito de insumo pela r. decisão acabou considerando a interpretação conferida pela Fiscalização à época em que os despachos decisões e o Auto de Infração foram emanados. Ou seja, como visto acima, tal conceito sofreu mudanças ao longo do tempo, sobretudo jurisprudencial, de modo que a simples reprodução da decisão que glosou os créditos demonstra a completa análise da situação fática e jurídica aplicável à Recorrente.

Isto porque, nota-se que, ao glosar os gastos registrados nas Contas 4251135 e 4114004, a Fiscalização não apresentou nenhum fundamento, apenas afirmando que "não se trataria de insumos".

Sem prejuízo, saliente-se que os combustíveis e lubrificantes em questão são empregados nas máquinas e equipamentos que efetuam a movimentação interna dos insumos de uma etapa a outra do processo produtivo da Recorrente, caracterizando-se, assim, como custos de produção.

A Recorrente acostou, a título de exemplo, Notas Fiscais emitidas pela COMGAS NATURAL, entre outros fornecedores (doc. 09 da Impugnação).

Conforme já descrito nos tópicos anteriores, o processo produtivo da Recorrente inicia-se com a extração das rochas que contém minérios do solo, via detonação (explosão), passando por diversas etapas de beneficiamento, que visam reduzir o diâmetro das rochas (britagens primária, secundária e moagem).

Para realizar o transporte dos minérios entre uma etapa e outra de beneficiamento, são empregadas máquinas como tratores, carregadeiras, escavadeiras, caminhões basculantes, etc.

Para comprovar o emprego de tais máquinas como insumos, a Recorrente juntou em sua defesa as fotografias do carregamento e transporte dos minérios entre as várias etapas do processo produtivo (doc. 10 da Impugnação).

O emprego de tais máquinas no carregamento e transporte dos minérios entre uma etapa e outra do beneficiamento é descrito no trabalho acadêmico de autoria do geólogo JURGEN SCHNELLRATH e do técnico-químico ANTÔNIO ODILON DA SILVA, trabalho este publicado pelo CENTRO DE TECNOLOGIA MINERAL DO MINISTÉRIO DE CIÊNCIA E TECNOLOGIA (doc. 11 da Impugnação), in verbis:

"São os seguintes equipamentos utilizados no desmonte e carregamento do minério lavrado:

- (i) três perfuratrizes (cp 90 mm) da ATLAS COPCO;
- (ii) dois tratores CATERPILLAR (D6K e D8K);
- (iii) quatro carregadeiras frontais CATERPILLAR (modelos 980 e 950);
- (iv) três escavadeiras hidráulicas showel e uma retroescavadeira (todas LIEBHERR).

Caminhões basculantes com capacidade de 30 t transportam o minério da frente de lavra para a usina de concentração.

Um britador giratório com abertura de 140 mm, instalado próximo à cava (Figura 18), promove a britagem primária do minério em blocos de dimensão de até 1,0 m.

Em seguida o minério é transferido a uma pilha intermediária, de onde segue para a rebitagem e peneiramento". (destaques)

Note-se que as máquinas em questão são utilizadas no transporte dos minérios de uma etapa para outra dentro do ciclo produtivo da Recorrente. Portanto, os combustíveis e lubrificantes utilizados para abastecimento de tal maquinário, indubitavelmente, constituem custos de produção da Recorrente, e, portanto, insumos de seu processo produtivo.

Nesse sentido, segue a jurisprudência do CARF, conforme se verifica da ementa a seguir transcrita:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL -COFINS Período de apuração: 01/02/2004 a 31/03/2004 NA OCUMULATIVIDADE.

CRÉDITO. OUTRAS DESPESAS. (-) COMBUSTÍVEL E LUBRIFICANTES USADO NA PRODUÇÃO. DIREITO AO CRÉDITO.

As despesas com a aquisição de combustíveis, inclusive o GLP, e os lubrificantes usados no processo produtivo da adquirente dão direito ao crédito do PIS/Cofins não-cumulativos. Recurso Voluntário Provido em Parte". (destaques acrescidos)(Processo nº 11020.001000/2004-47, Recurso

nº 159.548 Voluntário, Acórdão nº 3302-00.171 - 3ª Câmara / 2 Turma Ordinária, Sessão de 18/09/2009)Da leitura do voto do CONSELHEIRO RELATOR naquela ocasião, WALBER JOSÉ DA SILVA, notase que o caso então enfrentado pelo CARF é em tudo análogo ao presente, in verbis:

"Da leitura atenta deste dispositivo legal há que se concluir que a condição para descontar o crédito sobre combustíveis e lubrificantes é que eles sejam usados na fabricação de bens ou produtos, estando superada a discussão se os mesmos são ou não insumos. A Lei determina que os mesmos sejam assim tratados. No caso concreto, não vejo como negar o crédito sobre o gás (GLP) usado em empilhadeira e o lubrificante para máquinas porque estes equipamentos (máquinas e empilhadeira) são usados no processo de produção de artefatos de madeira. Poder-se-ia questionar que a empilhadeira não é equipamento usado na fabricação de artefatos de madeira. No entanto, pelo que disse a recorrente, no que concordo, este equipamento é usado para a movimentação de matéria-prima dentro da empresa, indispensável e integrante do processo produtivo. O fato de também ser usada para movimentar produtos acabados, ao meu ver, não exclui o direito ao crédito. Quanto ao lubrificante, não houve glosa neste período. Se houvesse, teria a recorrente direito ao crédito porque o mesmo é usado na manutenção de máquinas deve ter o mesmo tratamento das peças de reposição que, inquestionavelmente, geram direito a crédito".
(destaques acrescentados)

Conforme se nota do voto em referência, o CARF reconheceu direito a créditos de PIS e de COFINS sobre combustíveis usados em empilhadeiras empregadas na movimentação de matéria-prima dentro da empresa, por entendê-los indispensáveis e integrantes do processo produtivo.

Ainda neste entendimento, o E. CARF vem solidificando seu entendimento quanto à possibilidade de creditamento decorrentes dos combustíveis e lubrificantes utilizados como insumos necessários, relevantes e imprescindíveis para a obtenção do produto final:

CRÉDITO SOBRE COMBUSTÍVEIS UTILIZADOS NA FASE AGRÍCOLA. Geram créditos os combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos que são empregados diretamente no processo industrial, como aqueles que alimentam as máquinas agrícolas e que transportam os insumos, peças de manutenção e as próprias máquinas, desde que essenciais à atividade.

(CARF Acórdão nº 3302-006.736 do Processo 10880.723245/2014-16, Data 27/03/2019)

No presente caso, como acima demonstrado, a situação é em tudo análoga, tratando-se de combustíveis e lubrificantes utilizados em máquinas carregadeiras, escavadeiras e tratores utilizados no transporte de matérias-primas dentro da mina da Recorrente.

Portanto, tais combustíveis e lubrificantes devem ser considerados como custos da produção dos bens comercializados pela Recorrente e, portanto, insumos, devendo conferir direito a créditos de PIS e de COFINS ao contrário do que entendeu a Fiscalização, cujo entendimento foi repetido pela r. decisão recorrida.

No que tange ao insumo relativo à água empregada na produção, para exemplificar a sua aquisição, a Recorrente juntou no processo as faturas emitidas pela Companhia Rio Grande de Saneamento (doc. 12 da Impugnação).

A água é empregada em diversas etapas no processo produtivo da Recorrente, como a deslamagem, moagem e flotação, as quais serão descritas a seguir.

Conforme descrito no tópico acima, o processo produtivo da Recorrente se inicia com o desmonte de rochas para extração de minérios do solo, em especial do Fósforo (P), o que se dá pela via da explosão.

Após a extração, inicia-se o beneficiamento: os enormes blocos de rochas são transportados em grandes caminhões de 25 e 30 toneladas, até o britador primário, no qual rochas de até um metro cúbico de volume são reduzidas a 25 centímetros de diâmetro.

Para ilustrar esta etapa de britagem primária, a Recorrente acostou em sua defesa fotografias das rochas inicialmente obtidas após o desmonte, bem como do britador primário, acompanhadas de explicações detalhadas (doc. 10 da Impugnação).

Em seguida, é feita a britagem secundária, na qual o minério passa por mais três britadores.

Nesta fase, o diâmetro dos blocos de minério contendo a apatita chega a menos de 2,5 VR 08RF DEVAT Fl. 4165 Original 81 centímetros. A Recorrente também apresentou fotografias ilustrativas da etapa de britagem secundária (doc. 10 da Impugnação).

O processo de beneficiamento, visando à redução de tamanho das rochas, prossegue para a etapa da moagem, na qual, por meio de uso de moinhos, as rochas tornem-se partículas mais finas do que a areia. O processo de moagem se dá pela via úmida, ou seja, depende da aplicação de água. Para ilustrar a etapa de moagem, a Recorrente acosta fotografias do recebimento do minério na moagem de barras, bem como vista dos moinhos em funcionamento.

Após a moagem, o minério, então em forma de polpa (mistura de sólidos e água), precisa liberar algumas impurezas para aumentar a concentração de Fósforo (P). Uma primeira separação é feita pelo desmagnetizador, aparelho que possui um ímã, com a finalidade de separar os minerais magnéticos, dentre eles aqueles ricos em ferro, como a magnetita.

Após o desmagnetizador, o minério precisa passar por uma etapa de deslamagem, processo nº qual, novamente, faz-se indispensável a aplicação de água.

Finalmente, chega-se à etapa de flotação, que constitui a última etapa de purificação da apatita (cristais finos que contém Fósforo - P). A flotação consiste em moer a rocha e colocá-la em um meio líquido (i.e., água) no qual as partículas com maior concentração de Fósforo são agrupadas por processo físico e químico.

Para demonstrar o emprego de água no processo produtivo, a Recorrente faz, novamente, menção ao trabalho acadêmico de autoria do geólogo JURGEN SCHNELLRATH e do técnico químico ANTÔNIO ODILON DA SILVA, trabalho este publicado pelo CENTRO DE TECNOLOGIA MINERAL DO MINISTÉRIO DE CIÊNCIA E TECNOLOGIA (doc. 11 da Impugnação), in verbis:

"ESPESAMENTO E RECUPERAÇÃO DE ULTRAFINOS O overflow dos hidrociclones deslamadores (q 250 mm) segue para o espessador de lammas (Figura 6A), cujo overflow, por sua vez, constitui-se na água de recirculação do processo. O underflow do espessador de lammas segue para dois estágios de ciclonagem em hidrociclones (cp 50 mm) com corte em 6,0 pm. No primeiro estágio, constituído de 300 hidrociclones (Figura 68), o overflow é descartado como lama para a barragem de rejeitos. underflow da ciclonagem alimenta o segundo estágio com 240 hidrociclones. O overflow dessa etapa retorna ao espessador de lammas e o VR 08RF DEVAT Fl. 4166 Original 82 underflow é encaminhado para o condicionamento de ultrafinos, para flotação junto com o overflow do ciclone desaguador de concentrado apatítico grosso".

O consumo de água na usina varia de 5 a 8m³ por tonelada de minério alimentado. Esclareça-se que a utilização de Aqua nova na usina de concentração é fundamental na flotação, porque contaminantes eventualmente presentes na água interferem no processo de purificação.

Conforme acima descrito, observa-se que o emprego de água é indispensável nas etapas de moagem, deslamagem e flotação, caracterizando-se, portanto, como insumos ou custos suportado pela Recorrente no processo produtivo.

Observa-se, portanto, que o caso da Recorrente encontra guarida na própria interpretação da RFB exarada na Solução de Consulta COSI nº 01/2021:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins (...) Contribuição para o PIS/Pasep. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.

TRATAMENTO DE EFLUENTES. POSSIBILIDADE.

No caso de pessoa jurídica dedicada ao curtimento e a outras preparações de couro, os gastos relativos a tratamento de efluentes, resíduos industriais e águas residuais, considerados indispensáveis à viabilização da atividade empresarial, em virtude de integrarem o processo de produção por imposição da legislação específica do setor, geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep no regime

de apuração não cumulativa, desde que observados os requisitos e condições estabelecidos na normatização desse tributo.

Dispositivos Legais: Lei nº 6.938, de 1981; Lei nº 9.433, de 1997; Lei nº 9.605, de 1998, art. 33; Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, II; Decreto nº 99.274, de 1990;

Resoluções Conama nº 237, de 1997, nº 357, de 2005, e nº 430, de 2011; Resolução Cema nº 65, de 2008; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018.”

Destarte, tais dispêndios com água empregada na produção, por representarem custos de produção e, portanto, insumos, devem conferir créditos de PIS e de COFINS, ao contrário do que entendeu a Fiscalização e erroneamente mantido pela decisão recorrida.

No que tange à exploração de jazidas, os serviços lançados pela Recorrente nas contas contábeis glosadas pela Fiscalização relacionam-se aos serviços empregados na detonação (explosão) de rochas fosfatadas, conforme descrito adiante.

Esclareça-se que, no item em análise ("EXPLORAÇÃO DE JAZIDAS"), a glosa de créditos de PIS e de COFINS é sobre os serviços especializados de detonação em comento, os quais, no entanto, pelas mesmas razões expostas adiante, também devem ser considerados como custos de produção da Recorrente, e, portanto, insumos.

Da mesma forma, quanto à utilização de explosivos enquanto insumo pela Recorrente, nota-se o total desprezo da Fiscalização quanto ao contexto do processo produtivo dos bens comercializados pela Recorrente, os quais consistem em fertilizantes, calcário para correção do solo e componentes para nutrição animal.

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

O Fósforo (P) é extraído do solo, passando pelo processo de mineração e beneficiamento' da rocha fosfática, na qual está presente na forma de apatita (cristais finos, que contém o elemento Fósforo).

A apatita é o princípio da cadeia produtiva desencadeada nas minas da Recorrente. Em média, é necessário lavrar uma tonelada de minério para extrair 200 (duzentos) quilos de rocha fosfática ou concentrado de apatita. A única forma de extrair a rocha fosfatada do solo é por meio de várias etapas de desmonte, ou detonação (via explosão).

Como forma de demonstrar que os explosivos são empregados como insumos de seu processo produtivo, a Recorrente faz menção ao item 16 das NORMAS

REGULADORAS DA MINERAÇÃO(NRM), expedidas pelo DEPARTAMENTO NACIONAL DE PRODUÇÃO MINERAL (DNPM), o qual contém exaustiva regulamentação a ser observada no emprego, transporte e manuseio de explosivos na atividade de mineração (doc. 13 da Impugnação).

Também com vistas a comprovar o emprego de explosivos como insumos no processo produtivo da Recorrente, faz-se menção ao trabalho acadêmico de autoria do geólogo JURGEN SCHNELLRATH e do técnico químico ANTONIO ODILON DA SILVA, trabalho este publicado pelo VR 08RF DEVAT Fl. 4168 Original 84 CENTRO DE TECNOLOGIA MINERAL DO MINISTÉRIO DE CIÊNCIA E TECNOLOGIA (da Impugnação).

No trabalho em questão, os autores em referência, tendo realizado estudos in loco assim descrevem o processo produtivo realizado na mina de fosfato de propriedade da Recorrente, no Município de Cajati (Mina Serrana):

"LAVRA. O método de lavra empregado é a céu aberto, com bancadas de alturas entre 10 e 20 m (Figura 1A). O método permite a obtenção de uma relação estéril/minério de 1,4:1,0 e teor de corte de 3,0% de P2O5. Parte do estéril da mina é britado e classificado em um circuito à parte, servindo de brita para a pavimentação de estradas. Devido à alta relação estéril/minério é necessária a remoção contínua de grandes quantidades de estéril para a abertura da cava (até 600.000 Umás). Atualmente o topo da cava situa-se na cota 160 m e o seu piso a -60 m em relação ao nível do mar. Na exaustão da jazida, deve-se chegar à cota -300 m. A fim de obter maior homogeneidade do minério, a lavra é feita simultaneamente em duas ou mais frentes. O desmonte feito com explosivos em malha de detonação de 3X5 m". (destaques acrescidos)

Note-se que os referidos autores, tendo visitado as minas de propriedade da Recorrente, descreveram o emprego de explosivos no desmonte de rochas. Ademais, para demonstrar o emprego dos explosivos em comento no processo produtivo, a Recorrente acostou fotos da mina de sua propriedade em Cajati/SP, bem como imagens da detonação de rochas descrita anteriormente (doc. 10 da Impugnação).

Portanto, os explosivos adquiridos pela Recorrente são indispensáveis no processo de extração de fósforo (P) do solo, o qual, repise-se, constitui-se como um dos principais ingredientes utilizados no processo produtivo dos fertilizantes.

Conforme já asseverado, não se deve buscar, para efeito de aplicação da legislação do PIS e da COFINS, um conceito de insumos que se apoie na legislação do IPI, dentre outras razões, porque a legislação sequer fornece um conceito de insumos.

Como concluído no tópico anterior, à luz do art. 3º, II, da Lei 10.833/03, como regra, devem ser conferidos créditos a todos os bens e serviços que se

caracterizem como custos de produção, salvo as hipóteses expressamente excepcionadas pela legislação.

No caso dos explosivos adquiridos pela Recorrente, todavia, é indiscutível que se trata de insumos do processo produtivo, pois tais aquisições satisfazem ambos os critérios. Isso porque, tais explosivos tanto se caracterizam como custos da produção, como, também, são consumidos no processo produtivo, configurando-se, assim, como materiais intermediários.

E nem se alegue, como pretendeu a Fiscalização (fl. 1904), que os custos com os explosivos seriam dispêndios incorridos em fase anterior ao próprio processo de industrialização. Nota-se que o objeto social da Recorrente envolve não apenas a produção de fertilizantes, mas também a extração, lavra, exploração e aproveitamento de recursos minerais no território nacional, conforme destacado pela própria Fiscalização.

Acerca de atividades extrativas, diga-se que a COORDENAÇÃO GERAL DE TRIBUTAÇÃO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL (COSIT) já se pronunciou favoravelmente à tomada de créditos referentes aos custos com a extração. Veja-se as seguintes Soluções de Consulta:

"Na atividade de extração e beneficiamento de minério de ferro para venda, as despesas com aquisição de partes e peças, serviços de manutenção e combustíveis e lubrificantes aplicados em máquinas, veículos e equipamentos utilizados na extração e no beneficiamento de minério de ferro destinado à venda geram direito à apuração de crédito a ser descontado da Cofins no regime de incidência não cumulativa, desde que as partes e peças de reposição não estejam obrigadas a serem incluídas no ativo imobilizado. As despesas com aquisição de materiais de limpeza de equipamentos e máquinas, graxas, pinos, tarraças e ferramentas não geram direito ao cálculo de créditos. (...)"

(SOLUÇÃO DE CONSULTA N° 39 de 22 de Abril de 2009)"EXTRAÇÃO E BENEFICIAMENTO DE MINÉRIO. AQUISIÇÕES. OL80 DIESEL.CRÉDITO. No regime de incidência não-cumulativa da Cofins, as aquisições de óleo diesel utilizado em máquinas, veículos e equipamentos empregados na extração e no beneficiamento de minério de ferro destinado à venda geram direito à apuração e ao desconto de crédito, desde que sujeito ao pagamento da contribuição e adquirido de pessoa jurídica domiciliada no País. (...)"(SOLUÇÃO DE CONSULTA N° 14 de 28 de Julho de 2011)

Conforme visto, a RFB tem aceitado a tomada de créditos de PIS e de COFINS sobre dispêndios na fase extrativa de minério de ferro e ouro, sendo o mesmo entendimento aplicável à extração dos minérios empregados na produção de fertilizantes, uma vez que o objeto social da Recorrente também compreende a atividade extrativa (lavra).

Não somente isso, mas a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais possui entendimento quanto à classificação de tais despesas enquanto essenciais às atividades de produção da forma como observada no caso da Recorrente:

DIREITO AO CRÉDITO DAS CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. INSUMOS.

Afinando-se ao conceito exposto pela Nota SEI PGFN MF 63/18 e aplicando-se o “Teste de Subtração”, é de se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre os valores relativos a uniformes e equipamentos de proteção individual, caixas de papelão e sacos big bag, correias de transporte, gastos com explosivos, sondagens e custos com a manutenção de empilhadeiras, bombas hidráulicas, material rodante, esteiras, motores, cabos elétricos, mangueiras, iluminação/energização, ligação com as máquinas e equipamentos, suprimento da água em alta pressão, considerando tais itens serem essenciais à atividade do sujeito passivo. (CSRF Acórdão nº 9303-007.785 do Processo 11516.000925/2009-11 Data 11/12/2018).

Destarte, tem-se que, ao contrário do alegado pela Fiscalização, os explosivos são, efetivamente, empregados como insumos no processo produtivo da Recorrente, fazendo jus aos créditos de PIS e de COFINS.

Depreende-se da análise dos autos, considerando as informações contidas da Descrição do Processo Produtivo da Recorrente, bem como, as razões apresentadas pela Recorrente, razão lhe assistir. A luz a luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda, no caso concreto, as despesas com combustíveis e lubrificantes, água e exploração de jazidas são consideradas insumos, portanto as glosas devem ser revertidas.

3.5 Frete / Armazenagem

Em relação as despesas com fretes a DRJ manteve as glosas:

77. Passo à análise das despesas com frete.

78. A Lei nº 10.833/2003, em seu artigo 3º, IX, c/c § 3º, I, previu que a despesa com frete na operação de venda, desde que o ônus fosse suportado pelo vendedor e o serviço fosse prestado por pessoa jurídica domiciliada no país, poderia originar crédito de COFINS:

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

(...)

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

79. Igual conclusão deve ser aplicada no âmbito do PIS nos termos do art.15 da Lei nº 10.833/2003.

80. Assim, em princípio, poderia o contribuinte apurar crédito de PIS e COFINS não cumulativos calculado somente sobre os gastos com fretes na venda de produtos, desde que o ônus fosse suportado pelo vendedor.

81. Ocorre que os incisos I e II do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 e os incisos I e II do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 preveem a hipótese de cálculo de crédito de COFINS/PIS na compra de bens adquiridos para revenda e utilizados como insumo. Nestes casos, de acordo com o artigo 301 do RIR/2018, o valor do frete integra o custo de aquisição dos bens, desta forma, o frete vinculado à operação de aquisição de bens para revenda e utilizados como insumo também deve originar crédito de COFINS:

RIR/2018 Custo de aquisição

Art. 301. O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o livro de inventário, no fim do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14).

§ 1º O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou na importação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13) .

§ 2º Os gastos com desembaraço aduaneiro integram o custo de aquisição.

§ 3º Os impostos recuperáveis por meio de créditos na escrita fiscal não integram o custo de aquisição.

Art. 289. O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro de Inventário, no fim do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14).

§ 1º O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13).

82. Conclui-se que a despesa com frete na aquisição de bens, não gera crédito por si só, mas sim porque integra o custo da mercadoria revendida e e do bem utilizado como insumo.

83. Em suma, é correto afirmar que podem originar créditos de PIS/COFINS as despesas com frete na compra e na venda de bens, em regra.

84. Nessa seara constou do Pedido de Diligência a apuração de créditos decorrentes de fretes caso vinculados à aquisição de insumos, com a operação sujeita à tributação das contribuições.

85. Porém, conforme visto anteriormente tal solicitação foi infrutífera.

86. No que se refere às despesas com fretes decorrentes do transporte de insumos e produtos em elaboração entre estabelecimentos do contribuinte, não há nos autos documentos que demonstrem que tais gastos foram desconsiderados. O mesmo ocorre com as despesas com frete e armazenagem após o desembarço aduaneiro, neste caso, também não é possível verificar, inclusive, se os produtos transportados foram realmente utilizados como insumos.

87. No que tange aos fretes decorrentes da transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica (doc 22) não há previsão legal para a concessão de créditos, como visto acima.

A Recorrente aduz:

Incialmente, nota-se, já num primeiro momento, que a Fiscalização partiu de uma premissa totalmente equivocada, qual seja: a de que os fretes sobre matérias primas tributadas à alíquota "zero" não confeririam direito a créditos de PIS e de COFINS, sendo que a r. decisão recorrida simplesmente desconsiderou a demonstração realizada pela Recorrente neste sentido.

Observa-se que a afirmação da Fiscalização se encontra destituída de embasamento legal, não havendo qualquer dispositivo de lei ou mesmo de regulamento que suporte a interpretação extensiva pretendida pela Fiscalização, para efeito de se estender, aos fretes, a vedação de créditos existente quanto às matérias primas tributadas à alíquota "zero".

Tanto é verdade, que a Fiscalização sequer se dignou a fazer menção aos dispositivos legais que supostamente embasariam seu entendimento.

Frise-se, todavia, que, ainda que se trate de transporte de matérias primas que são tributadas à alíquota "zero" e, como tal, não conferem direito a créditos de PIS e de COFINS, os respectivos fretes continuam a ser tributados pelas referidas contribuições sociais, bem como representam, indiscutivelmente, serviços que se caracterizam como insumos dos bens comercializados pela Recorrente.

É perfeitamente válida, aqui, a máxima de hermenêutica segundo a qual "onde a lei não distingue, não cabe ao intérprete distinguir".

Em outras palavras, caso fosse a intenção do legislador criar uma vedação para creditamento de PIS e de COFINS quanto aos fretes sobre matérias-primas tributadas à alíquota zero, o teria feito expressamente, não podendo a Fiscalização valer-se de pretensa interpretação extensiva, ou analógica, para restringir onde o legislador não restringiu. Inclusive, neste ponto, a r. decisão recorrida acata o argumento da Recorrente.

Desse modo, não há nenhuma justificativa legal ou regulamentar para se exigir da Recorrente controle discriminativo de fretes sobre matérias primas tributadas e não tributadas, tal como pretendeu a Fiscalização. Tampouco há razões para sustentar a glosa procedida pela Fiscalização quanto aos fretes sobre matérias primas tributadas à alíquota zero.

Isso porque, ainda que o insumo (bem) não seja tributado pelo PIS/COFINS, o serviço a ele vinculado (no caso, o frete), desde que tributado, deve, sim, conferir direito a créditos de PIS e da COFINS - pois, do contrário, a Recorrente arcará com o ônus fiscal da tributação incidente sobre os fretes, acarretando (indevida) mitigação do princípio da não-cumulatividade.

Do contrário, isto é, a prevalecer a interpretação da Fiscalização, haveria que se falar em glosa de gastos com energia elétrica empregada na produção de bens sujeitos à alíquota zero, locação de máquinas equipamentos e imóveis empregados na fabricação de bens sujeitos à alíquota zero etc., logo importando em uma limitação à não-cumulatividade de tamanha importância, que torna-se pouco crível que o legislador tenha desejado um tal resultado sem nenhuma (frise-se, nenhuma) disposição expressa sequer.

Em última análise, devem ser afastadas, ao menos, as glosas de fretes relativos aos insumos tratados acima, uma vez demonstrado que não se trata de matérias-primas de fertilizantes tributadas alíquota zero, mas sim de insumos tributados normalmente.

Sob qualquer ângulo que se analise a questão, mostra-se ilegal a interpretação da Fiscalização, ao tentar instituir uma verdadeira regra não prevista legalmente (ou mesmo em regulamento), no sentido de que o "acessório seguiria o principal", para efeito de afastar o direito a créditos de PIS e de COFINS sobre serviços tributados pelo PIS e pela COFINS, quando tais serviços se refiram a insumos não tributados.

A r. decisão, portanto, não poderia ter rejeitado as alegações e documentações apresentadas de modo a restringir o conceito de insumo e manter a glosa do crédito pela Recorrente.

De igual forma, quanto aos fretes de matérias-primas, produtos em elaboração e embalagens entre estabelecimentos da Recorrente, esclareça-se que, ao contrário do que alegou a Fiscalização, tais dispêndios caracterizam-se como custos de produção, devendo, portanto, gerar direito a créditos de PIS e de COFINS. Inclusive, encontram-se evidenciados no processo, sendo que o julgado sequer observou a demonstração realizada pela Recorrente.

Isso porque, os valores de fretes de matérias-primas, produtos em elaboração e embalagens entre estabelecimentos de uma mesma empresa caracterizam-se como custos empregados como insumos do processo produtivo, devendo gerar direito a créditos de PIS e de COFINS.

Em relação ao frete contratado para o transporte de matérias-primas, produtos em elaboração e embalagens entre estabelecimentos fabris de um mesmo contribuinte, não há dúvidas sobre a sua caracterização como insumo da atividade fabril. Isso porque, sem o transporte entre uma e outra planta industrial, o produto jamais estará pronto para ser vendido.

Nesse sentido, veja-se o voto proferido pelo Ilustre CONSELHEIRO LEONARDO MUSSI DA SILVA, no julgamento, pelo CARF, do Recurso Voluntário no 1.111.121 (Processo nº 11080.008337/2005-51), in verbis:

"Num ciclo de produção, até o momento em que o produto é colocado efetivamente para venda no estabelecimento vendedor da empresa, pode haver inúmeros gastos com transporte (frete). Assim, da fábrica o produto pode ser enviado para armazéns, para centros de distribuição (CD), inclusive em outros Estados.

Todas estas remessas ainda fazem parte do processo de produção da empresa, segundo o Direito Contábil. Mesmo estando o produto acabado, apenas o processo de fabricação foi esgotado, não o processo de produção, o qual se finaliza apenas quando o produto é colocado efetivamente à venda.

Os gastos de frete da empresa até o momento em que o produto está colocado à venda, mesmo se este frete for despendido após o produto estar acabado, irão integrar o custo da mercadoria ou produto vendido, segundo o Direito Contábil (art.187, II, da Lei nº 6.404/76). Nesses casos, em todos eles, o frete é tido como custo de produção ou fator de produção.

Na verdade, a produção inicia-se com a aquisição das matérias-primas, antes de iniciado qualquer processo de fabricação. Com a fabricação, o ciclo de produção somente encerra após o produto estar disponível para a venda. Durante todo esse processo de produção os gastos com transportes irão integrar o custo de produção, ou custo de venda, ou, ainda, custo do produto vendido.

Aliás, a própria Secretaria da Receita Federal do Brasil vem reconhecendo reiteradamente o direito ao crédito sobre o custo de fretes na aquisição de matéria-prima, isto é, o custo de algo que sequer ainda integrou o processo de fabricação.

E o fundamento para o deferimento desse crédito é singela, pois o valor do frete integra o custo do bem, conforme diversas soluções de consulta, a saber (...). O fato é que, pelo Direito Contábil, todos os valores despendidos com transportes (frete) desde a aquisição da matéria-prima até o produto acabado ser colocado à venda nos pontos de vendas, fazem parte do custo do produto e são considerados custo de produção.

Em outras palavras, os fretes pagos pela empresa durante todo o processo produtivo, que abarca além da aquisição de matéria-prima, a fabricação, distribuição do produto acabado e a remessa para os pontos de venda, compõem, o custo do produto destinado à venda, nos termos do art. 187 da Lei 6.404/16.

Esta é, aliás, a jurisprudência reiterada do próprio Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais — CARF (..)O frete como custo de aquisição não é uma regra do direito tributário, da legislação do IRPJ, mas sim do Direito Contábil, que regula e limita o conceito de custo. (..)A realidade é que o Direito Contábil regula e determina que todos os valores pagos de frete, desde a aquisição da matéria-prima até o produto ser posto à venda, fazem parte do custo de produção, estando o crédito assegurado pelo inciso II do art. 30 da Lei 10.833/03.

Desta forma, o contribuinte possui o direito de utilizar o crédito de PIS e da COFINS sobre os fretes pagos para a movimentação de seus produtos até a sua colocação no estabelecimento vendedor, visto que todos esses gastos constituem, exatamente, o custo de produção, crédito este assegurado pelo inciso II, do artigo 30, da Lei nº 10.833/03.

E não se pode confundir o crédito de PIS sobre o frete utilizado como insumo na produção, isto é, como custo de produção, crédito este que tem fundamento no inciso II do artigo 3º da Lei 10.833/03, com o frete pago na venda do produto, tido como despesa, cujo crédito foi assegurado no inciso IX do artigo 30 da Lei 10.833/03". (destaques acrescidos)Conforme se depreende da leitura do voto, o Ilustre Conselheiro reconheceu que todos os valores despendidos com transporte (frete), desde a aquisição da matéria prima até o produto VR 08RF DEVAT Fl. 4175 Original 91 acabado ser colocado à venda nos pontos de vendas, são considerados custos de produção -inclusive, é de se sublinhar, os fretes entre estabelecimentos da mesma empresa.

Também é de se fazer menção ao seguinte pronunciamento do E. CARF:

"FRETE. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CUSTO DE PRODUÇÃO. Gera direito a créditos do PIS e da COFINS não-cumulativos o dispêndio com o frete pago pelo adquirente pessoa jurídica domiciliada no País, para transportar bens adquiridos para serem utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda, bem assim o transporte de bens entre estabelecimentos industriais da pessoa jurídica, desde que estejam estes em fase de industrialização, vez que compõe o custo do bem". (destaques acrescidos)(CARF, 11080.003380/2004-40, Relator: José Adão Vitorino de Moraes, Sessão de 3 de fevereiro de 2010)DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA.

POSSIBILIDADE. De acordo com artigo 3º da Lei nº 10.833/03, que é o mesmo do inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637/02, que trata do PIS, pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial à atividade empresarial, portanto, capaz de gerar créditos de PIS não cumulativo sobre despesas com o descarregamento de mercadorias no porto e seu transporte até a unidade fabril por tubovia, despesas de armazenagem e fretes na operação de venda. (destaques acrescidos)(CARF, Acórdão nº 9303-005.941 do Processo 11080.722809/2009-14, Data 28/11/2017)CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS /PASEP Período de apuração: 01/01/2016 a 31/03/2016 APURAÇÃO DE CRÉDITOS SOBRE

AQUISIÇÃO DE INSUMOS. NATUREZA JURÍDICA DOS BENS E SERVIÇOS. Os custos com bens e serviços somente podem servir de base de cálculo para a apuração de créditos do contribuinte caso se enquadrem no conceito de insumo delineado pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, a partir dos critérios de essencialidade e relevância dentro do processo produtivo.

APURAÇÃO DE CRÉDITOS. DESPESAS COM SERVIÇOS DE FRETE DE PRODUTOS IMPORTADOS. ESSENCIALIDADE AO PROCESSO PRODUTIVO.

DIREITO AO CRÉDITO. Admite-se o desconto de créditos em relação ao pagamento de frete interno, referente ao transporte de mercadoria importada do ponto de fronteira, porto ou aeroporto alfandegado até o estabelecimento da pessoa jurídica no território nacional, uma vez que se trata de elemento estrutural e inseparável do processo produtivo, permitindo a chegada do insumo até o estabelecimento industrial, sendo essencial à produção do bem comercializado.

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS INACABADOS, INSUMOS E EMBALAGENS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA.

POSSIBILIDADE. As despesas com fretes para a transferência/transporte de produtos inacabados e de insumos entre estabelecimentos da mesma empresa integram o custo de produção dos produtos fabricados e vendidos. Possibilidade de aproveitamento de créditos das contribuições não cumulativas.”(CARF 11080900990201716 3402-009.908, Relator: PEDRO SOUSA BISPO, Data de Julgamento: 27/09/2022, Data de Publicação: 14/03/2023)VR 08RF DEVAT Fl. 4176 Original 92 Ainda conforme tal exegese, tais dispêndios com fretes de produtos entre estabelecimentos de uma mesma empresa na qualidade de genuínos custos devem conferir créditos de PIS e de COFINS, nos termos do inciso II, do art. 3º da Lei 10.833/03.

Já no tocante ao frete e armazenagem após o desembaraço aduaneiro, nota-se que a Fiscalização está, novamente, a pretender uma instituir vedação ao direito a créditos de PIS e de COFINS com base em uma interpretação extensiva da lei e tal fato vem sendo equivocadamente corroborado pela r. decisão recorrida.

Antes que se possa aprofundar esta discussão, faz-se necessário afastar quaisquer dúvidas quanto à situação fática envolvida. Conforme fluxograma apresentado pela própria Fiscalização, tais fretes e serviços de armazenagem NÃO se referem à importação propriamente dita dos bens, mas sim, aos fretes e armazenagem realizados após a importação, a partir do porto até a sede da Recorrente:

É importante que a situação fática seja bem vincada, pois a Fiscalização, aparentemente, confunde o tipo de frete e serviço de armazenagem tratado no item, ao afirmar que o "frete não integraria o valor aduaneiro". Tal alegação da Fiscalização está totalmente descolada dos fatos, pois o frete não integra o valor aduaneiro na importação do bem, o que não é o caso.

Em outras palavras, o argumento da Fiscalização poderia fazer algum sentido apenas se a Recorrente estivesse pretendendo o direito a créditos sobre o frete

na importação. Porém, esta não é a situação tratada, conforme demonstra o fluxograma descrito pela própria Fiscalização, sendo que a r. decisão recorrida desconsiderou completamente tal consideração.

Os custos com frete e armazenagem em questão ocorrem na operação subsequente à importação, sendo realizados em território nacional, após o desembaraço aduaneiro. Tais custos com frete e armazenagem não guardam nenhuma relação com o frete na importação a que alude a Fiscalização.

Seguindo tal entendimento, tem-se o exposto na Solução de Consulta DISIT nº 6013/2021, a qual encontra-se vinculada à Solução COSIT nº 241/2017:

Contribuição para o PIS/Pasep (...) Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins NÃO CUMULATIVIDADE. MERCADORIAS IMPORTADAS. ARMAZENAGEM E FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDAS. DESCONTO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Está autorizado o desconto de créditos da não cumulatividade da Cofins em relação aos dispêndios com armazenagem, bem como com frete na operação de venda, de mercadoria importada, desde que a armazenagem, ou o frete na operação de venda, seja contratada junto a pessoa jurídica domiciliada no Brasil e que a mercadoria seja encaminhada diretamente do armazém para o adquirente, além de serem cumpridos os demais requisitos da legislação de regência.

(Solução de Consulta Disit/SRRF06 nº 6013, de 11 de junho de 2021)Frise-se: os fretes e serviços de armazenagem de que se trata são contratados junto a pessoas jurídicas nacionais, e a prestação se dá em território nacional. O ônus do transporte, também, é arcado pela Recorrente.

E nem se alegue, conforme pretende a Fiscalização, que o direito a tais créditos encontraria vedação no §3º, inciso I, da Lei 10.833/03 (COFINS). Tal dispositivo não tem o condão de afastar o direito a créditos de PIS e de COFINS sobre os fretes em questão. Mesmo porque, como já dito, os fretes e serviços de armazenagem foram contratados com pessoa jurídica domiciliada no País.

Tampouco deve se admitir, como afirmou a Fiscalização, que seria "irrelevante" o fato de os gastos com armazenagem serem ou não contratados com pessoas jurídicas domiciliadas no País, uma vez que "tais gastos, por si, não ensejariam créditos na forma do art. 3º, I ou II, da Lei 10.637/02, e da Lei nº 10.833/2003", porque o direito de crédito sobre frete e armazenagem somente se aplicaria às "mercadorias adquiridas exclusivamente de pessoas jurídicas domiciliadas no país". A Fiscalização parece ignorar que a Lei 10.865/04 autorizou a tomada de créditos sobre bens importados, quando utilizados como insumos na produção (cf. art. 15, II).

Conforme anteriormente demonstrado quando se impugnou a tentativa da Fiscalização de "criar" vedação ao direito de créditos em relação aos custos de frete vinculados a bens não tributados, é de se repisar que o direito a crédito se vincula não apenas aos bens, mas também, aos custos a eles vinculados.

No que se refere aos fretes e serviços de armazenagem, diga-se que se trata de custos indispensáveis à obtenção dos insumos importados, devendo gerar direito a créditos de PIS e de COFINS. Portanto, os fretes e serviços de armazenagem incorridos no transporte de matérias-primas importadas, após o desembaraço aduaneiro, se caracterizam como custos de produção dos bens, caindo na regra do inciso II do art. 3º da Lei 10.833/03.

Logo, se o legislador não instituiu, expressamente, exceção quanto aos insumos importados, a única conclusão possível é a de que os custos com fretes e serviços de armazenagem após o desembaraço aduaneiro, devem fazer jus a créditos de PIS e de COFINS ao contrário do que entendeu a Fiscalização e o julgado recorrido.

Ademais, como foi demonstrado, há direito a créditos em relação aos dispêndios referentes a fretes entre estabelecimentos da mesma empresa, sendo que a Recorrente também faz remissão aos fundamentos expostos para embasar seu direito a crédito versado nas transferências de produtos acabados entre as unidades têm a específica finalidade de venda.

Acrescente-se no que se refere aos fretes desta natureza, que são casos em que, tendo as vendas sido realizadas (faturadas) por uma determinada unidade da Recorrente, as mercadorias foram remetidas a partir de outra unidade, por razões de estoque ou logística.

A título de exemplo, cite-se a NF 085499, emitida em 25/01/2007, a qual se refere a operação de mera "Transferência de Produção do Estabelecimento" (CFOP 6151) da Unidade da Recorrente de CNPJs nº 061.082.822/0020-16 (Paranaguá/PR) para a unidade de CNPJ nº 061082822/0010-44 (Assis/SP), com descrição de que a operação se referiria ao Pedido nº 193287 (doc. 22 da Impugnação).

A essa NF de mera transferência, vincula-se uma segunda NF (nº 07514), cuja operação é descrita como "Remessa de Mercadoria por Conta e Ordem de Terceiro", da unidade da VR 08RF DEVAT Fl. 4179 Original 95 Recorrente de CNPJ nº 06.082.822/0010-44 ao cliente final, sendo a descrição das mercadorias e o nº de pedido (193287) idênticos àqueles indicados na NF de simples transferência entre unidades da Recorrente.

Verifica-se, assim, que, como demonstrado, as transferências de produtos acabados entre as unidades têm a específica finalidade de venda. Sendo assim, tais fretes estão vinculados indissociavelmente às vendas de mercadorias, fazendo jus aos créditos de PIS e de COFINS.

Inclusive, este é o entendimento do E. CARF:

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETE. MOVIMENTAÇÃO DE PRODUTOS EM FABRICAÇÃO OU ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO CONTRIBUINTE. As despesas com fretes para transporte de produtos em elaboração e, ou produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte, pagas e/ ou creditadas a pessoas jurídicas, mediante conhecimento de transporte ou de notas fiscais de

prestação de serviços, geram créditos básicos de Cofins, a partir da competência de fevereiro de 2004, passíveis de dedução da contribuição devida e/ ou de ressarcimento/compensação. Precedentes.

(CARF, Recurso Especial da Contribuinte provido. Acórdão/CSRF nº 9303-004.318, de 02.01.2017).

Finalmente, no que tange aos custos com armazenagem, a Fiscalização defender a tese jurídica de que os serviços de armazenagem prestados após o desembaraço aduaneiro, ainda que contratados realizados em território nacional e contratados junto a Pessoas Jurídicas Nacionais, não confeririam direito a créditos. A r. decisão recorrida sequer considerou tal ponto.

Portanto, os argumentos da Recorrente que refutam a tese jurídica expostas acima são as mesmas alegações são aplicáveis quanto aos serviços de armazenagem, fazendo a Recorrente jus aos referidos créditos.

Pois bem. No âmbito administrativo já se encontra pacificado a permissão do aproveitamento de créditos relativos aos gastos com fretes na aquisição de insumos tributados a alíquota zero desde que tais serviços tenham sido tributados pelas contribuições. Transcreve-se a Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscal (CARF) sobre a matéria:

Súmula CARF nº 188

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024 – vigência em 27/06/2024

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.478; 9303-014.428; 9303-014.348

Assim, revento as glosas.

Também no âmbito administrativo já se encontra pacificado que os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas. Transcreve-se a Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscal (CARF) sobre a matéria:

Súmula CARF nº 217

Aprovada pelo Pleno da 3ª Turma da CSRF em sessão de 26/09/2024 – vigência em 04/10/2024

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.190; 9303-014.428; 9303-015.015.

Dessa maneira, como as Súmulas CARF são de observância obrigatória pelos membros dos colegiados do órgão, as glosas devem ser mantidas.

Em relação aos fretes contratados para o transporte de matérias-primas, produtos em elaboração e embalagens entre estabelecimentos fabris da Recorrente, não há dúvidas sobre a sua caracterização como insumo da atividade fabril. Pois, como bem destacado pela Recorrente, sem o transporte entre uma e outra planta industrial, o produto jamais estará pronto para ser vendido.

Assim, revento as glosas.

Por fim, também devem ser revertidas as glosas relativas as despesas com fretes e serviços de armazenagem incorridos no transporte de matérias-primas importadas, após o desembaraço aduaneiro, por se caracterizarem como insumos.

3.6 Locação de máquinas e equipamentos

A DRJ manteve as glosas relativas as despesas com locação de máquinas e equipamentos, a saber:

Houve também a glosa de créditos relacionados a despesas com locação de máquinas e equipamentos, pois foram constatados gastos que não se referem a essa rubrica:

foi constatado que, nas contas acima o contribuinte apura crédito de PIS e de COFINS não só sobre valores referentes a utilização de mão de obra de operação dessas máquinas (serviços) e sobre notas de serviços diversos, quando os equipamentos utilizados na prestação do serviço são de propriedade da contratada.

Alguns contratos apresentados se referiam a "contrato de serviço" e não a "contrato de aluguel de máquinas e equipamentos" 89. O manifestante alega que os contratos de locação são de natureza mista, envolvem tanto a locação de equipamentos como a prestação de serviço de operação de tais equipamentos, cita como exemplo o contrato- doc. 19.

(...)

Conclui-se que a contratada prestará os serviços de movimentação de rocha, fertilizantes e demais produtos nos equipamentos da própria contratada.

No caso, o contribuinte deveria informar qual parcela dos valores pagos se referem efetivamente à locação de máquinas e equipamentos, o que não foi feito, afinal somente esses gastos podem gerar créditos de PIS/COFINS.

A Recorrente argumenta:

Contudo, a Fiscalização sustenta que alguns dispêndios lançados nesta conta não se referem, estritamente, à locação de equipamentos. Porém, ainda nestes casos, os custos registrados pela Recorrente consistem em insumos, devendo gerar

créditos de PIS e de COFINS, ao contrário do defendido pela Fiscalização e mantido pela r. decisão.

As despesas glosadas pela Fiscalização neste item referem-se aos aluguéis e contraprestações de arrendamento mercantil referentes às máquinas e equipamentos utilizados ao longo do ciclo produtivo, para movimentação interna das matérias-primas e produtos dentro do estabelecimento da Recorrente, conforme exaustivamente descrito anteriormente (vide itens "COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES", "DRAGAGEM E MOVIMENTAÇÃO DE PRODUTOS", e "CARGA E DESCARGA").

Tais despesas, portanto, relacionam-se aos já anteriormente descritos serviços de: (i) escavação; (ii) movimentação de insumos; (iii) carga e descarga. Esclareça-se, no entanto, que os contratos em questão são de natureza mista, é dizer, envolvem tanto a locação dos equipamentos como, também, a prestação de serviços de operação das máquinas.

Correto o entendimento da Recorrente, por expressa disposição normativa, é permitido o desconto dos créditos das contribuições calculados em relação as despesas com locação de máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa.

Da mesma maneira, as despesas associadas à locação de mão-de-obra terceirizada para operação de máquinas a serem utilizadas na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda dão direito ao crédito das contribuições, por se tratar de insumo essencial à atividade empresarial.

Nesse sentido, este Conselho já se manifestou:

Numero do processo: 13839.900009/2011-72 Turma: Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Terceira Seção Câmara: Quarta Câmara Seção: Terceira Seção De Julgamento Data da sessão: Tue Dec 20 00:00:00 UTC 2022 Data da publicação: Thu Mar 09 00:00:00 UTC 2023 Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007 REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. O conceito de insumos deve ser interpretado dentro dos critérios da essencialidade e relevância, em relação à atividade produtiva do contribuinte. Segundo o art. 62, §2º, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF no 343/2015, com redação dada pela Portaria MF no 152/2016, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 1.036 a 1.041 da Lei no 13.105, de 2015, devem ser reproduzidas no julgamento dos recursos no âmbito deste Conselho. DIREITO A CRÉDITO. DESPESAS INCORRIDAS COM MÃO-DE-OBRA TERCEIRIZADA. POSSIBILIDADE. Despesas associadas à locação de mão-de-obra terceirizada para operação de máquinas a serem utilizadas na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda dão direito ao crédito das

contribuições, por se tratar de insumo essencial à atividade empresarial. CREDITAMENTO A TÍTULO DE INSUMO. PEÇAS IMPORTADAS. ATIVO IMOBILIZADO. FALTA DE COMPROVAÇÃO. Diante da ausência de prova de que os créditos pretendidos de importação de partes e peças destinadas à manutenção ou conserto de máquinas e equipamentos importados não foram incorporados ao ativo immobilizado da empresa, bem como da falta de comprovação de que os serviços têm natureza de insumo, o creditamento desses itens deve ser negado.

Numero da decisão: 3401-011.403 Decisão: Acordam os membros do colegiado, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, nos seguintes termos: (I) por unanimidade de votos, para, observados os demais requisitos da lei, reconhecer os créditos relativos (i) à locação de mão-de-obra terceirizada para operação de máquinas utilizadas na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; (ii) à aquisição de gás para empilhadeira; (iii) às despesas com serviços de calibração; e (iv) às despesas com a manutenção de empilhadeiras; e (II) por maioria de votos, para, observados os demais requisitos da lei, reconhecer os créditos relativos (i) às despesas com guindastes, por mudança de lay-out, tratando-se de instalação de equipamento, vencido, neste tópico, o Conselheiro Carlos Delson Santiago, que negava provimento; e (ii) às retenções que a Fiscalização entendeu não terem sido comprovadas, vencidos, neste tópico, os Conselheiros Carolina Machado Freire Martins, Winderley Morais Pereira e Carlos Delson Santiago, que negavam provimento. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão nº 3401-011.397, de 20 de dezembro de 2022, prolatado no julgamento do processo 13839.900011/2011-41, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado. (documento assinado digitalmente) Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente Redator Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Winderley Morais Pereira, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Carlos Delson Santiago (suplente convocado(a), Fernanda Vieira Kotzias, Renan Gomes Rego, Carolina Machado Freire Martins, Leonardo Ogassawara de Araujo Branco, Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente (s) o conselheiro(a) Gustavo Garcia Dias dos Santos, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Carlos Delson Santiago.

Nome do relator: ARNALDO DIEFENTHAELER DORNELLES

Numero do processo: 13837.000328/2005-58 Turma: Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Terceira Seção Câmara: Quarta Câmara Seção: Terceira Seção De Julgamento Data da sessão: Tue Dec 20 00:00:00 UTC 2022 Data da publicação: Thu Feb 02 00:00:00 UTC 2023 Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/07/2005 a 31/07/2005 REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. O conceito de insumos deve ser interpretado dentro dos critérios da essencialidade e relevância, em relação à atividade produtiva do contribuinte.

Segundo o art. 62, §2º, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF no 343/2015, com redação dada pela Portaria MF no 152/2016, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 1.036 a 1.041 da Lei no 13.105, de 2015, devem ser reproduzidas no julgamento dos recursos no âmbito deste Conselho. DIREITO A CRÉDITO. SERVIÇOS PARA MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS. POSSIBILIDADE. De acordo com o art. 3º da Lei no 10.637, de 2002, e com a utilização do critério da essencialidade e relevância do bem ou serviço na atividade empresarial, despesas com serviços, partes e peças utilizados na manutenção de veículos e máquinas aplicados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda podem ser descontados da base de cálculo das Contribuições para o PIS/PASEP e COFINS. DIREITO A CRÉDITO. DESPESAS INCORRIDAS COM MÃO-DE-OBRA TERCEIRIZADA. POSSIBILIDADE. Despesas associadas à locação de mão-de-obra terceirizada para operação de máquinas a serem utilizadas na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda dão direito ao crédito das contribuições, por se tratar de insumo essencial à atividade empresarial. DIREITO A CRÉDITO. SERVIÇOS PARA TRATAMENTO DE ÁGUA. POSSIBILIDADE. De acordo com o art. 3º da Lei no 10.637, de 2002, e com a utilização do critério da essencialidade e relevância do bem ou serviço na atividade empresarial, despesas com serviços podem ser descontados da base de cálculo das Contribuições para o PIS/PASEP e COFINS.

Numero da decisão: 3401-011.408 Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, nos seguintes termos: (I) por unanimidade de votos, para, observados os demais requisitos da lei, reconhecer os créditos relativos (i) à locação de mão-deobra terceirizada para operação de máquinas utilizadas na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; e (ii) às despesas com a manutenção de empilhadeiras; e (II) por maioria de votos, para, observados os demais requisitos da lei, reconhecer os créditos relativos (i) à consultoria de produção para prestação do serviço de análise de água em poço artesiano, vencidos, neste tópico, os Conselheiro Winderley Moraes Pereira, Carlos Delson Santiago e Arnaldo Diefenthaler Dornelles, que negavam provimento; e (ii) às retenções que a Fiscalização entendeu não terem sido comprovadas, vencidos, neste tópico, os Conselheiros Carolina Machado Freire Martins (relatora), Winderley Moraes Pereira e Carlos Delson Santiago, que negavam provimento. Designado para redigir o voto vencedor relativo aos tópicos (II)(ii) o Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto. (documento assinado digitalmente) Arnaldo Diefenthaler Dornelles - Presidente (documento assinado digitalmente) Carolina Machado Freire Martins - Relatora (documento assinado digitalmente) Oswaldo Gonçalves de Castro Neto - Redator designado Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Winderley Moraes Pereira, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Carlos Delson Santiago (suplente convocado(a)), Fernanda Vieira Kotzias, Renan Gomes Rego, Carolina Machado

Freire Martins, Leonardo Ogassawara de Araujo Branco, Arnaldo Diefenthaeler Dornelles (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente (s) o conselheiro(a) Gustavo Garcia Dias dos Santos, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Carlos Delson Santiago.

Nome do relator: CAROLINA MACHADO FREIRE MARTINS

Dessa forma, reverto as glosas.

3.7 Despesas com locação de mão de obra

Para as despesas da Recorrente com mão-de-obra, a r. decisão afirma que não há comprovação de que a Recorrente seria a responsável por tais gastos:

93. As despesas relativas à mão de obra fornecida pela pessoa jurídica somente poderiam compor a base de cálculo dos créditos das contribuições, caso os trabalhadores atuassem diretamente na produção dos bens destinados à venda, no caso fertilizantes, calcário para correção do solo e componentes para nutrição animal (conforme consta da fl. 4 da Manifestação de Inconformidade). É o que dispõe o inciso XII do parágrafo primeiro do art. 176 da IN – SRF nº 2.121/2022: (...).

94. Ocorre que não ficou comprovado que a mão de obra fornecida pela pessoa jurídica contratada atuava na atividade fim do contribuinte, ao reverso, há indícios de que esses trabalhadores atuavam na coleta de insumos.

95. Este entendimento deve ser estendido às demais glosas cujos respectivos contratos não foram anexados pela defesa. Desta forma, deve ser mantida a glosa.

A Recorrente aduz:

Ocorre que tais serviços de "Carga e Descarga" glosados pela Fiscalização e que se relacionam com a locação de mão-de-obra empregada "movimentadores de mercadorias", tem a finalidade no processo produtivo de promover a carga e descarga, remoção, empilhamento, emblocamento de fertilizantes ou qualquer outro tipo de produtos ou mercadorias ensacados ou a granel, dentro da unidade industrial da Recorrente.

Da análise dos autos, constata-se que de fato não foram apresentados pela Recorrente os contratos relativos a locação de mão de obra. Dessa maneira por ausência de provas, mantenho as glosas efetuadas.

3.8 Aluguel

A DRJ manteve as despesas relativas a locação de vagas de garagem e condomínio:

Os aluguéis de prédios utilizados na atividade da empresa podem gerar créditos de PIS/COFINS, nos termos do inciso IV do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003:

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

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

99. Em consonância com o texto legal, somente os aluguéis de prédios utilizados na atividade da empresa podem compor a base de cálculo dos créditos de PIS/COFINS, não há previsão para a apuração de créditos decorrentes de outros dispêndios relacionados à locação, tais como despesas condominiais e com vagas de garagem. É o que consta da Solução Consulta COSIT nº 248/2019:

CRÉDITO. ALUGUÉIS DE PRÉDIOS. INCLUSÃO DA COTA CONDOMINIAL. IMPOSSIBILIDADE.

No regime de apuração não cumulativa da Cofins, o crédito relativo a aluguéis de prédios não inclui os dispêndios suportados pelo locatário em decorrência da locação do imóvel, tal como a cota condominial.

A Recorrente argumenta que as vagas de garagem e as despesas com condomínio nada mais são do que acessórios do principal, consequentemente devem gerar créditos de PIS/COFINS assim como as despesas com a locação do imóvel.

Contudo, correto o entendimento adotado pela DRJ, e nesse sentido, mantenho as glosas, uma vez que tais dispêndios não encontram respaldo normativo que autorize seu creditamento no regime não cumulativo. Tais despesas não se enquadram no conceito de insumos, conforme delimitado pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp 1.221.170/PR.

3.9 Embalagens

Acerca das despesas com embalagens, o v. acórdão entendeu que a glosa deveria ser mantida em razão de serem adicionadas ao produto após a sua produção:

105. A fiscalização glosou despesas com embalagens, nos seguintes termos:

(...).

Em contrapartida, a defesa pondera que as embalagens “big bag” acompanham o produto vendido, sem retorno, o que as caracterizariam como embalagens de apresentação.

107. Insumo é aquilo que é utilizado na produção de um determinado bem, consequentemente, em regra, terminada a fase de produção não há que se falar em insumo, nos termos do inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003:

“bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”.

108. Nesse contexto a embalagem que é aplicada ao produto quando de sua produção e sem ela não poderia ser vendido ao consumidor final deve ser considerada como insumo e corriqueiramente é denominada de embalagem de apresentação. Há vários exemplos desta modalidade de embalagem: a garrafa pet que acondiciona o refrigerante, a lata que contém o leite em pó, entre outros.

109. Por outro lado, há a embalagem que é adicionada ao produto após a sua produção e serve para facilitar o transporte e manuseio, nesse caso estamos diante da embalagem de transporte que não é considerada insumo e não origina créditos de PIS/COFINS.

110. Esta distinção entre as embalagens é plenamente acatada pela Administração, a teor da Solução de Consulta nº 137/2024: (...).

111. No caso em estudo as big bag são preenchidas no caminhão em que serão transportadas, conforme relato da fiscalização, assim sem sombra de dúvidas são embalagens de transporte, pois reunidas ao produto após a sua produção, sendo irrelevante o fato de não serem devolvidas ao vendedor.

A Recorrente defende que tais embalagens big bag e contentores, consistem, efetivamente, em custos da produção dos bens da Recorrente, já que acompanham o produto colocado à venda, não retornando mais ao seu estabelecimento. Aduz ainda, caracterizarem como bens empregados como insumos no processo produtivo dos bens produzidos.

Considerando os produtos produzidos pela Recorrente entendo que as embalagens (big bags e contentores) são fundamentais para evitar contaminação, preservar o produto e não simplesmente transportar, portanto, de fato, configuram-se como insumo enquadráveis no critério de essencialidade.

Nesse sentido este Conselho já se manifestou:

Numero do processo: 10930.722758/2016-21 Turma: Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Terceira Seção Câmara: Quarta Câmara Seção: Terceira Seção De Julgamento Data da sessão: Wed May 22 00:00:00 UTC 2024 Data da publicação: Fri Aug 23 00:00:00 UTC 2024 Ementa: Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Período de apuração: 01/01/2012 a 31/03/2012 COFINS NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. CONCEITO. CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. APÓS A DECISÃO DO STJ. Insumo, para fins de apropriação de crédito de PIS e Cofins, deve ser tido de forma mais abrangente do que o previsto pela legislação do IPI. Ainda assim, para serem considerados insumos geradores de créditos destas contribuições, no sistema da não cumulatividade, os bens e serviços adquiridos e utilizados em qualquer etapa do processo de produção de bens e serviços destinados à venda, devem observar os critérios de essencialidade ou relevância em cotejo com a atividade desenvolvida

pela empresa. COFINS, NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS.. VESTUÁRIO E UNIFORMES. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA UTILIZAÇÃO NO PROCESSO PRODUTIVO. Em não se tratando de pessoa jurídica beneficiada explore as atividades de limpeza, conservação e manutenção e não demonstrada a relevância do uso dos referidos uniformes no processo produtivo não é possível a concessão do crédito de insumo das contribuições não cumulativas. **COFINS, NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. MATERIAL DE EMBALAGEM PARA TRANSPORTE. BIG BAGS. Consideram-se insumos, enquadráveis no critério de essencialidade, os materiais das embalagens para transporte, quando estas demonstrarem ser necessárias à preservação da integridade e qualidade dos produtos até a entrega ao adquirente.** Assunto: Processo Administrativo Fiscal Período de apuração: 01/07/2012 a 30/09/2012 PEDIDO DE RESTITUIÇÃO OU COMPENSAÇÃO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. O ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento, devendo prevalecer a decisão administrativa que não reconheceu o direito creditório e não homologou a compensação. INOVAÇÃO DOS ARGUMENTOS DE DEFESA EM SEDE RECURSAL. PRECLUSÃO. SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA. NÃO CONHECIMENTO. Não se conhece de matérias em sede recursal fundamentada em argumentos díspares daqueles apresentados na fase de defesa administrativa anterior, por preclusão, pois viola o princípio da dialeticidade e suprime instância, exceção cabível apenas quanto àquelas de ordem pública.

Numero da decisão: 3401-013.023 Decisão: Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer de parte do Recurso Voluntário no que diz respeito à glosa das despesas com pallets, em razão de sua preclusão e, na parte conhecida, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, revertendo, por unanimidade de votos, as glosas com embalagens para armazenagem e transporte (big bags), e, por maioria de votos, mantendo as glosas com uniformes; vencido Conselheiro Laercio Cruz Uliana Junior que revertia as glosas relativas às calças de polibrim. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3401-013.022, de 22 de maio de 2024, prolatado no julgamento do processo 10930.722727/2016-70, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado. (documento assinado digitalmente) Ana Paula Giglio – Presidente Redatora Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Celso José Ferreira de Oliveira, Laércio Cruz Uliana Júnior, Mateus Soares de Oliveira , George da Silva Santos, Catarina Marques Morais de Lima (substituta integral) e Ana Paula Giglio (Presidente Substituta).

Nome do relator: ANA PAULA PEDROSA GIGLIO

Portanto reverto as glosas.

Conclusão

Diante todo o exposto, rejeito a preliminar de nulidade, acolho a prejudicial de mérito reconhecer descaídos os fatos geradores ocorridos nos meses de abril, maio, junho, julho,

agosto e setembro de 2007 e no mérito dou provimento parcial ao Recurso Voluntário para reverter as glosas relativas:

- I. material de embalagem – big bags e contentores;
- II. locação de máquinas e equipamentos utilizados nas atividades das empresas;
- III. gastos com fretes na aquisição de insumos tributados a alíquota zero desde que tais serviços tenham sido tributados pelas contribuições;
- IV. gastos com fretes contratados para o transporte de matérias-primas, produtos em elaboração e embalagens entre estabelecimentos fabris;
- V. despesas com fretes e serviços de armazenagem incorridos no transporte de matérias-primas importadas;
- VI. despesas com combustíveis e lubrificantes;
- VII. despesas com a água empregada em diversas etapas no processo produtivo da Recorrente, como a deslamagem, moagem e flotação;
- VIII. despesas com serviços de exploração de jazidas;
- IX. despesas com serviços e materiais empregados na manutenção do processo produtivo utilizados enquanto insumos (Serviços de Montagem de Estruturas Isolantes Térmicas; Serviços de Manutenção de Revestimento Antiácido Antiabrasivo; Medidores Térmicos e SENSORMED; Medidores Térmicos; Serviços de Manutenção de Motor Elétrico; Serviços de Manutenção Elétrica nas Áreas de Secagem e LS DRIVES; Serviços de Reparo em Motor Elétrico; Manutenção Geral em Válvula de Controle; Serviço de Calibração RBC Medidores Mássicos; Serviços de Montagem Tubulação e manutenção industrial; Serviços de Manutenção Mecânica durante paradas programadas nas áreas de mineração, ácidos e foscálcio e lubrificação industrial; Serviços de Lubrificação Convencional Realizado em Máquinas e Equipamentos; Mangueira com trama; aço tubo tubos; Rolamentos; Abraçadeira; serviços de topografia, sondagem e engenharia; serviços de movimentação de produtos, carga e descarga e escavação; serviços de "dragagem");
- X. despesas com aquisição de oxigênio líquido, nitrogênio líquido, argônio líquido, nitrito de sódio, aluminato de sódio, dustrol, calcário, cal, areia e cimento.

Assinado Digitalmente

Flávia Sales Campos Vale

ACÓRDÃO 3201-012.643 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 19515.722063/2012-91

DOCUMENTO VALIDADO