



<b>Processo nº</b>	10280.005506/2008-25
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3302-010.905 – 3<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 3<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	24 de maio de 2021
<b>Recorrente</b>	IMERYS RIO CAPIM CAULIM S.A.
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

**DESPACHO DECISÓRIO. NULIDADE INEXISTÊNCIA.**

Demonstrados no Despacho Decisório os fatos que ensejaram o indeferimento do ressarcimento, informada a sua correta fundamentação legal, emitido por autoridade competente e tendo sido dada ciência à contribuinte para a apresentação do recurso cabível, é de se rejeitar a alegação de nulidade do Despacho Decisório.

**INSUMOS. CONCEITO. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. RECURSO ESPECIAL N° 1.221.170/PR. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.**

Conforme estabelecido de forma vinculante pelo Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade das contribuições ao PIS e 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas. No mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para reverter as glosas referentes: Serviço de Alteamento, Serviço de limpeza, passagem, Serviços de lavra, Locação de equipamentos, Serviços de Decapeamento, Aquisição de Gasolina Comum e Aquisição de Óleo Diesel. Vencidos os conselheiros José Renato Pereira de Deus que reverteu, também, as glosas com transporte de funcionários. A conselheira Denise Madalena Green que reverteu, também, as glosas referentes aos serviços de melhoria de estradas. Declarou-se impedido de participar do julgamento o conselheiro Walker Araújo, substituído pelo conselheiro Muller Nonato Cavalcanti Silva.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Vinicius Guimaraes, Muller Nonato Cavalcanti Silva, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Larissa Nunes Girard, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

## Relatório

Ano: 2005

Trimestre: 4º Trimestre

Empresa Teve Receita de Exportação no Período: SIM

Empresa Adquiriu Matérias-Prima, Produtos Intermediários e Materiais de Embalagem com Suspensão de PIS/PASEP e COFINS: NÃO

Valor do Crédito:	2.966.150,73
-------------------	--------------

Crédito Passível de Ressarcimento:	2.739.144,07
------------------------------------	--------------

Valor do Pedido de Ressarcimento:	2.739.144,07
-----------------------------------	--------------

Aproveita-se o Relatório do Acórdão de Manifestação de Inconformidade.

Trata-se de pedido de ressarcimento transmitido em 27/02/2007, cumulado com declarações de compensação apresentadas nas datas de 27/02/2007, 04/06/2007, 18/09/2007, 08/11/2007, 04/01/2008 e 29/04/2008 pela contribuinte acima identificada, em que indicou direito creditório no valor de R\$ 2.739.144,07, supostamente resultante da não cumulatividade da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social apurada no quarto trimestre de 2005.

A unidade de origem, após a realização de diligência fiscal destinada a apurar a liquidez e certeza do direito creditório, expediu o relatório de fiscalização de fls. 210/211, que tomou por fundamento o documento de fls. 226/235, resultando no despacho decisório de fl. 258 (cientificado pessoalmente ao sujeito passivo em 07/03/2012), reconhecendo a existência de crédito no valor de apenas R\$ 1.588.363,62. Na sequência, por intermédio do despacho decisório de fl. 280 (cientificado por AR em 13/04/2012 - rastreamento RM705365554BR), homologou parcialmente as respectivas declarações de compensação, até o limite do crédito anteriormente reconhecido. Foram os seguintes os fundamentos adotados pela autoridade fiscal:

*“02) Análise das compras e despesas geradoras de crédito:*

*A pessoa jurídica estava autorizada a descontar, entre outros, créditos determinados sobre os seguintes valores:*

*i. Até julho/2004, despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos, pagas ou creditadas à pessoa jurídica domiciliada no País, exceto quando esta for optante pelo SIMPLES FEDERAL;*

*ii. Aquisições efetuadas no mês de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços.*

*(...)*

*c. Os bens e os serviços abaixo listados não se enquadram no conceito de insumo (não se integram nem agem diretamente sobre o produto em fabricação), motivo pelo qual foram glosados os créditos calculados sobre os valores de suas aquisições.*

*(...)*

*d. RELAÇÃO DOS BENS E SERVIÇOS QUE NÃO SE ENQUADRAM NO CONCEITO DE INSUMO:*

*SERVIÇO DE ALTEAMENTO:* consiste no aumento da capacidade da bacia de rejeitos;

*SERVIÇO DE LIMPEZA E PASSAGEM:* consiste na remoção de minério para permitir a passagem de veículos extratores de caulim;

*SERVIÇO DE LOCAÇÃO:* consiste na locação de equipamentos para extração do minério, fora, portanto, da planta industrial;

*FORNECIMENTO DE JANTAR:* consiste no serviço de refeitório para os funcionários;

*SERVIÇO DE DECAPEAMENTO:* consiste na retirada vegetação e solo para expor o minério;

*SERVIÇO DE LAVRA:* consiste na extração do minério da natureza;

*SERVIÇO DE TRANSPORTE:* consiste no serviço de transporte de funcionários;

*SERVIÇO ESPECIALIZADO DE VIGILÂNCIA:* consiste no serviço de segurança patrimonial;

*SERVIÇOS DE MELHORIAS DAS ESTRADAS:* consiste na manutenção de estradas privadas que conduzem às jazidas minerais;

*GASOLINA COMUM:* utilizada nos veículos da fábrica para transporte de materiais;

*ÓLEO DIESEL:* utilizado nos caminhões para transporte de caulim;

*ÓLEO COMBUSTÍVEL TP: A-BPF:* utilizado na fase da "evaporação" - redução do teor de água contida na polpa através de passagem por evaporadores (a evaporação é feita em vasos aquecidos por vapor produzido em caldeiras pela queima de combustível), não há, portanto, ação direta sobre o produto final;

*ENERGIA ELÉTRICA:* nos meses de dezembro/2002 e janeiro/2003, apenas a energia elétrica considerada como insumo poderia gerar crédito (a partir de fevereiro/2003, a possibilidade de geração de crédito foi estendida para toda a energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica). Como a energia elétrica também não exerce ação direta sobre o produto final, em janeiro/2003 ela não poderia gerar crédito.

*e. A planilha "RELAÇÃO DAS COMPRAS DE BENS E SERVIÇOS SEM DIREITO CRÉDITO DE PIS E COFINS discrimina todos os documentos (notas fiscais conhecimentos de transporte, etc.) que, conforme as planilhas mensais apresentadas pelo contribuinte, geraram créditos do PIS e da COFINS, mas que não foram aceitos pela fiscalização, por não se enquadarem no conceito de insumo. A planilha "RESUMO DAS COMPRAS NÃO GERADORAS DE CRÉDITO' relaciona, por mês, o valor originalmente inserido nos DACON's pelo contribuinte, o valor glosado pela fiscalização e o valor ajustado (gerador de crédito).*

*03) Análise das receitas geradoras de débito:*

*a. O art. 1º da Lei n° 910.637/2002 estabelece que a base de cálculo do PIS não-cumulativo é o faturamento, assim entendido como o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. O § Pº do mencionado artigo define que o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações, em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica, exceto aquelas relacionadas no § 3º do mencionado artigo, entre as quais não se encontram as receitas financeiras. Este mesmo conceito de faturamento foi estendido para o cálculo da COFINS não-cumulativa através do art. 1º, §§ 1º e 3º, da Lei n.º 10.833/2003. A partir de agosto/2004, a COFINS e o PIS não-cumulativos incidentes sobre, as receitas financeiras tiveram suas alíquotas reduzidas a zero.*

*b. O contribuinte justificou que a não inclusão das receitas financeiras deveu-se à decisão judicial proferida no Acórdão datado de 19/09/2006, do TRF da 1ª Região*

(Apelação em Mandado de Segurança N° 2002.39.00.008558-1/PA - Processo na Origem: 200239000085581).

(...)

d. Assim, preventivamente, os valores alusivos às receitas financeiras foram incluídos na base de cálculo do PIS (período de apuração de janeiro/2003 a julho/2004) e da COFINS (período de apuração de fevereiro a julho de 2004), bem assim, como geradoras de crédito, as despesas financeiras pagas ou creditadas, no mesmo período, a pessoas jurídicas domiciliadas no País (vide planilhas "RECEITAS FINANCEIRAS CONTABILIZADAS - JAN-2003 A JUL-2004" e "DESPESAS FINANCEIRAS CONTABILIZADAS - JAN-2003 A JULH-2004). As receitas financeiras foram apuradas a partir dos balancetes mensais, em anexo; as despesas financeiras foram apuradas a partir do razão das contas formadoras destas despesas, em anexo.

e. Como resultado e conforme consta da planilha PIS NÃO-CUMULATIVO — DÉBITOS AJUSTADOS", foram apurados valores de PIS a pagar nos meses de janeiro, março e abril de 2003. Foram, ainda, apurados valores relativos a compensações indevidas de tributos, conforme consta das seguintes planilhas:

PIS NÃO-CUMULATIVO - DÉBITOS AJUSTADOS;

PIS NÃO-CUMULATIVO - CRÉDITOS AJUSTADOS;

IMERYS - ANÁLISE DOS PEDIDOS DE RESSARCIMENTO - PIS NÃO-CUMULATIVO;

COFINS NÃO-CUMULATIVA - DÉBITOS AJUSTADOS,

COFINS NÃO-CUMULATIVA - CRÉDITOS AJUSTADOS;

IMERYS - ANÁLISE DOS PEDIDOS DE RESSARCIMENTO - COFINS NÃO-CUMULATIVA.

(...)"

O interessado, por sua vez, apresentou tempestivamente, em 09.04.2012 e 15.05.2012, respectivamente, manifestações de inconformidade aos dois despachos decisórios emitidos pela unidade de origem (fls. 291/313 dos autos e fls. 43/74 do processo em anexo), nas quais alega:

"Analisando o caso em questão, verifica-se que o PER/DCOMP n.º 2086.580115.270207.1.5.09-8895 foi entregue em 27.02.2007, ocorrendo a homologação tácita e, portanto, a extinção dos créditos tributários, nos termos do artigo 156, II do Código Tributário Nacional, em 07.02.2012.

Não obstante, conforme se verifica da data constante do despacho decisório no campo "ciência do contribuinte", a intimação da Requerente se deu em 07.03.2012, portanto, após a extinção dos débitos em cobro pela compensação.

(...)

Com efeito, insumo é a complexidade de bens e serviços aplicados na produção ou fabricação de bens, sem os quais não seria possível a obtenção do produto final e acabado com características próprias, divididos entre insumos diretos e insumos indiretos, conforme expõe a Solução de Divergência COSIT n.º 12, de 24.10.2007 (...).

(...)

Neste passo, tem-se de forma clara que os serviços e bens glosados pela i. Fiscalização estão intrinsecamente ligados ao processo produtivo do caulim, seja da extração do minério in natura da mina (lavra) até o seu beneficiamento para transformação em produto comercializável, sendo que a supressão de qualquer serviço ou bem utilizado pela Requerente comprometeria o processo produtivo.

(...)

**Serviço de Alteamento**

(...)

*Por sua natureza, fica claro que o serviço de alteamento é intrínseco ao processo produtivo, especificamente em fase posterior à extração e beneficiamento do minério, na disposição final de rejeitos. A correta disposição dos rejeitos (resíduos industriais) é obrigação legal atinente à atividade de exploração de minérios e, portanto, atividade ligada à produção.*

(...)

#### ***Serviço de limpeza e passagem***

(...)

*Neste quesito, mais uma vez resta patente que a atividade produtiva não se completa sem a desobstrução das vias que permitem o acesso do maquinado às fontes de caulim. Não há sequer que se falar em extração do mineral sem que as máquinas adequadas a isso tenham acesso franqueado às fontes naturais. Para tanto, torna-se fundamental ao processo produtivo que sejam mantidas as acesso desobstruídas.*

#### ***Locação de equipamentos***

(...)

*Por sua especificidade e alta exigência técnica a extração de minério não pode ser realizada a contento sem o maquinário apropriado, ao qual a Requerente, por razões operacionais, opta por locar parcela dos equipamentos.*

*Fica claro então, que a despesa decorrente da locação destes equipamentos representa verdadeira despesa necessária ao processo de produção do caulim, razão pela qual seria passível de constituição de créditos de COFINS, nos termos do artigo 3º, IV, da Lei nº 10.833/036 e manifestado pelo Fisco na Solução de Consulta nº 199, de 27.05.2010.*

(...)

#### ***Fornecimento de refeição (jantar)***

(...)

*Em virtude da localização geográfica das minas pertencentes à Requerente, faz-se necessário o fornecimento de alimentação e alojamento aos funcionários lotados nesta planta industrial, ao passo que o fornecimento de jantar para os funcionários ali alojados passa a integrar a atividade produtiva, como condição intrínseca a manutenção da mão-de-obra.*

#### ***Serviços de Decapamento***

(...)

*Trata-se do primeiro passo necessário à atividade extractiva mineral. Sem a retirada da cobertura vegetal e de solo, não é possível alcançar o minério, razão pela qual este serviço constitui parte importante do processo produtivo, sem a qual a extração não se ultima.*

#### ***Serviços de lavra***

(...)

*Trata-se certamente de uma etapa no processo produtivo. Se o decapamento prepara o terreno para extração do minério, a lavra compreende na efetiva retirada do minério do seu depósito natural para posterior beneficiamento e obtenção do caulim, sendo claramente parte do processo produtivo.*

#### ***Serviços de transporte***

(...)

*Uma vez mais, fica claro o aspecto de atividade meio do processo produtivo, sem a qual tal processo não se ultimaria. Tal como o fornecimento de refeição, trata-se de despesa atinente à mão-de-obra, fundamental para qualquer processo produtivo.*

#### ***Serviços especializado de vigilância***

*(...)*

*Dada sua localização geográfica e as características de sua planta produtiva, é necessário o serviço de segurança patrimonial como forma de garantir a integridade e funcionamento da planta fabril, além de guarda e proteção dos equipamentos e materiais nos almoarifados, tais como equipamentos locados e de alto custo, explosivos, produtos químicos de alto risco, etc.*

#### ***Serviços de melhoria de estradas***

*Em consonância aos serviços de limpeza e passagem, fornecimento de jantar, transporte de funcionários e de vigilância, a devida manutenção das vias de acesso às jazidas representa condição inerente ao processo de produção do caulim, tendo em vista que a produção estaria inviabilizada sem rotas de acesso minimamente adequadas ao acesso de homens e máquinas às fontes de minério.*

*(...)*

#### ***Aquisição de Gasolina Comum***

*(...) todo o deslocamento de material utilizado no processo produtivo, seja qual for sua natureza, é feito por meio de veículos movidos a gasolina, no deslocamento entre as áreas de extração (mina) e beneficiamento. Novamente depara-se com nítida despesa totalmente inserida na produção do caulim, devendo assim ser considerada, nos termos do artigo 3º, II, da Lei 10.833/2003 e Solução de Divergência COSIT n.º 37/2008*

#### ***Aquisição de Óleo Diesel***

*(...) o processo produtivo do caulim pressupõe o transporte e deslocamento de matéria-prima, produtos intermediários e final entre os diversos setores da produção, seja das áreas de extração para a produção, entre setores desta última, ou ainda, da produção para a distribuição. Transporte este que é realizado por veículos por minériodutos bombeados através de geradores, todos movidos a óleo diesel, restando patente sua aplicação no processo de produção Requerente.*

#### ***Aquisição de Óleo combustível TPA-BPF***

*O óleo combustível TPA-BPF é utilizado na fase da evaporação, ou seja, na redução do teor de água contida na polpa através da passagem por evaporadores que são aquecidos por caldeiras alimentadas pela queima de óleo combustível.*

*Apenas pela descrição desta etapa do processo produtivo acima, por si só já deixa claro que se trata de etapa do processo produtivo de obtenção do caulim a partir do minério in natura. Razão pela qual o óleo combustível é efetivamente consumido no processo produtivo, constituindo em verdadeiro insumo.*

#### ***DA SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT n.º 37/08***

*(...)*

*Confirmado as alegações ora apresentadas pela Requerente, a Coordenação-Geral do Sistema de Tributação - COSIT exarou, em julgamento da Solução de Divergência n.º 37/08, interposta pela própria Requerente para reformar a Solução de Consulta n. 23-SRRF/2<sup>º</sup>RF/Disit (...)*

*(...)*

*A referida decisão utilizou o conceito de insumo e a sua relação com a geração de créditos não cumulativos ou com a possibilidade de venda com suspensão das contribuições, na forma do artigo 40 da Lei n.º 10.865/04.*

*Para tanto, foram adotados os conceitos definidos em outras Soluções de Divergência, entre as quais se destacou a Solução de Divergência COSIT n.º 12, de 24 de outubro de*

2007, citada anteriormente, que estabelece uma diferença entre os insumos diretos e os insumos indiretos.

A partir de tais conceitos, verificou-se que a apuração de crédito de PIS e COFINS independe da ação direta dos bens e serviços na produção, em razão de ausência de previsão na legislação.

(...)

Portanto, ao contrário do entendimento manifestado pela d. Fiscalização, não há condição para o aproveitamento dos créditos "o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação." (...)

E nem poderia ser diferente, já que o artigo 3º, II, da Lei n.º 10.833/03 e da Lei n.º 10.637/02 expressamente prevê a possibilidade de apurar créditos relativos aos bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumo (direto ou indireto) no processo produtivo.

Portanto, sob qualquer prisma que se avalie a questão, conclui-se pela lisura no procedimento adotado pela Requerente, bem como no efetivo direito ao creditamento de PIS efetuado, fatos estes que deverão levar ao acatamento da presente manifestação de inconformidade.

#### **DO ATUAL ENTENDIMENTO DO CARF**

(...)

(...) deve ser revisto o Despacho Decisório ora combatido, para reconhecimento dos insumos creditados pela Requerente, conforme corrobora o atual entendimento do CARF.

(...)"

Em sua manifestação de inconformidade, o sujeito passivo também peticionou no sentido de que fossem apensados os processos de resarcimento e compensação, argüindo, ainda, a nulidade do despacho decisório, haja vista a ausência de motivação explícita, na medida em que remete a motivação a outro despacho decisório que, por sua vez, remete a relatório de fiscalização concluído no ano de 2007, igualmente ferindo a ampla defesa e o contraditório, por não apresentar claramente os valores a que foram glosados cada um dos pedidos de compensação, além de não demonstrar qualquer montante de abatimento a título de juros e multa, incidindo em vício de forma.

Em 23 de outubro de 2012, através do **Acórdão n.º 01-25.592**, a 3<sup>a</sup> Turma da Delegacia Regional de Julgamento em Belo Horizonte/MG, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a Manifestação de Inconformidade para:

**A) Declarar a homologação tácita das Declarações de Compensação nºs**

23977.52039.270207.1.7.09-2009;

11615.30493.270207.1.7.09-0261;

26235.29842.270207.1.7.09-1438; e

32793.17282.270207.1.3.09-0086; e

**B) Não homologar, ante a ausência de direito creditório, as Declarações de Compensação nºs**

36879.63130.040607.1.3.09-2462;

00192.61713.180907.1.3.09-6452;  
39689.78303.081107.1.3.09-3071;  
27861.70762.040108.1.3.09-6009; e  
31803.60819.290408.1.3.09-8538.

A empresa foi intimada do Acórdão, via Aviso de Recebimento, em 30 de outubro de 2012, às e-folhas 348.

A empresa ingressou com Recurso Voluntário, em 29 de novembro de 2012, de e-folhas 351 à 383.

Foi alegado:

- Preliminarmente: O processo de cobrança n.º 10280.721019/2012-90;
- Nulidade do Despacho Decisório;
- O Direito: O processo produtivo;
- Do direito de creditamento de insumos:
  - Serviço de Alteamento;
  - Serviço de limpeza e passagem;
  - Serviços de lavra;
  - Locação de equipamentos;
  - Fornecimento de refeição (jantar);
  - Serviços de Decapamento;
  - Serviços de transporte;
  - Serviços especializado de vigilância;
  - Serviços de melhoria de estradas;
  - Aquisição de Gasolina Comum;
  - Aquisição de Óleo Diesel.
- Da solução de divergência COSIT n.º 37/08;
- Do entendimento do CARF em processos similares.

#### O PEDIDO.

Diante do exposto, requer seja acolhido o presente Recurso Voluntário para reconhecer o crédito solicitado pela Recorrente, homologando integralmente as PER/DCOMPIs n.º 36879.63130,040607,1,3.09-2462; 00192.61713.180907.1.3.09-6452; 39689.78303.081107.1.3.09-3071; 27861.70762.040108.1.3.09-6009 e 31803.60819.290408.1.3.09-8538. e a extinção dos débitos, tendo em vista a regularidade dos créditos apontados pela Recorrente.

Requer a manutenção do Processo de Cobrança n.º 10280.721019/2012-90 apenso ao presente processo, e da suspensão da exigibilidade dos supostos débitos tributários, nos termos do artigo 151, 111, do Código Tributário Nacional e artigo 74, §11º, da Lei 9.430/96.

Requer, ainda, a intimação dos patronos da Recorrente quando da inclusão do processo em pauta de julgamento, para que lhes sejam dada oportunidade para proferir sustentação oral na ocasião do julgamento, protestando, por fim, que todas as intimações via Diário Oficial e intimações postais sejam efetuadas exclusivamente com nome do advogado Rodrigo Mauro Dias Chohfi (OAB/SP 205.034/SP), sob pena de nulidade.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Jorge Lima Abud

### **Da admissibilidade.**

Por conter matéria desta E. Turma da 3<sup>a</sup> Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte.

A empresa foi intimada do Acórdão, via Aviso de Recebimento, em 30 de outubro de 2012, às e-folhas 348.

A empresa ingressou com Recurso Voluntário, em 29 de novembro de 2012, de e-folhas 351.

O Recurso Voluntário é tempestivo.

### **Da Controvérsia.**

Foram alegados os seguintes pontos no Recurso Voluntário:

- Preliminarmente: O processo de cobrança n.º 10280.721019/2012-90;
  - Nulidade do Despacho Decisório.
- O Direito: O processo produtivo;
- Do direito de creditamento de insumos:
  - Serviço de Alteamento;
  - Serviço de limpeza e passagem;
  - Serviços de lavra;
  - Locação de equipamentos;
  - Fornecimento de refeição (jantar);
  - Serviços de Decapamento;

- Serviços de transporte;
- Serviços especializado de vigilância;
- Serviços de melhoria de estradas;
- Aquisição de Gasolina Comum;
- Aquisição de Óleo Diesel.

- Da solução de divergência COSIT n.º 37/08;
- Do entendimento do CARF em processos similares.

Passa-se à análise.

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento, através de PER/DCOMP (fl. 02), onde o contribuinte aponta crédito da COFINS Não-Cumulativa - Exportação, decorrente de operações no mercado externo, apurado no **4º Trimestre de 2005**. O pedido se fundamenta no disposto no Artigo 3º, c/c § 1º. do art. 6º. da Lei n.º. 10.833/2003.

O pedido foi parcialmente deferido o valor de R\$ 1.588.363,62.

**- O processo de cobrança n.º 10280.721019/2012-90.**

Nos itens 15 a 17 do Recurso Voluntário o Recorrente traz o seguinte relato:

O protocolo das duas Manifestações de Inconformidade, tempestivas e regulares, inauguraram a fase litigiosa tanto no processo de ressarcimento quanto no processo de cobrança (art. 56, Dec. 7.574/2011), para combater os dois Despachos Decisórios emitidos, o que exige a princípio, a prolação de decisão para ambos os processos, nos termos do artigo 483, da Lei 9.784/99.

Contudo, ainda que pese o acórdão não ter se manifestado diretamente sobre número do processo de cobrança, é certo que este reconheceu a anexação de ambos os processos, julgando tanto o direito creditório quanto os pedidos de compensação, com a homologação parcial das PER/DCC)MP's acima listadas ao final do acórdão.

Deste modo, requer a manutenção do Processo de Cobrança n.º 10280.721019/2012-90 apenso ao presente processo, bem como a manutenção da suspensão da exigibilidade dos supostos débitos tributários, nos termos do artigo 151, III, do Código Tributário Nacional e artigo 74, §11º, da Lei 9.430/965.

O processo 10280.721019/2012-90 permanece apensado.

**- Nulidade do Despacho Decisório.**

É alegado nos itens 21 e 22 do Recurso Voluntário:

A Recorrente arguiu preliminarmente a nulidade dos Despachos Decisórios ante a ausência de motivação explícita e por não expressar claramente os valores glosados e os débitos tributários compensados, em especial no tocante ao abatimento dos juros e multa.

Neste ponto, muito embora a i. DRJ tenha reconhecido “a não indicação, no respectivo despacho decisório, do mecanismo de imputação do direito creditório aos respectivos débitos” {trecho de fls. 337/338), entendeu pela validade dos dois Despachos Decisórios por entender não haver prejuízo à defesa do contribuinte. Em especial na imputação dos

juros e multa, alegou o v. acórdão tratar de medida posterior ao julgamento e que tais elementos (imputação de juros e multa), “não integram, como requisito de sua validade, a forma do ato administrativo em questão” (trecho de fls. 338).

O relatório de fiscalização de fls. 210/211 faz uso “*do resultado da auditoria já realizada anteriormente*” também indicando que “*o valor do crédito passível de ressarcimento é a somatória do total de créditos apurados no mês, após ajustes, linha nº 32; deduzido dos créditos utilizados no mês, linha nº 35, ambos da coluna exportação, constantes das Planilhas do PIS e COFINS não cumulativo que demonstram os créditos ajustados em cada período*” (fl. 210).

Tais documentos foram todos devidamente juntados aos autos, resultando no despacho decisório de e-folhas 258 - **DESPACHO DECISÓRIO SEFIS/DRF/BELÉM N° 316/2012** - e no despacho decisório de e-folhas 280 - **DESPACHO DECISÓRIO N° 0129, de 21/03/2012** (referente ao presente processo).

Como, nos termos do § 1º do art. 50 da Lei n.º 9.784/1999<sup>1</sup>, a motivação do ato administrativo pode constar de pareceres, informações, decisões ou propostas anteriores, verifica-se, de plano, que simplesmente inexiste razão para alegações no sentido de que não há motivação explícita para a decisão recorrida. Igualmente, consta dos documentos juntados aos autos, com toda a clareza possível e correspondente especificação, os valores glosados para o período de apuração em tela.

Portanto, toda documentação que embasou o Despacho Decisório foi juntada ao presente processo e, por consequência, disponibilizado ao Recorrente.

Dessa maneira, demonstrados no Despacho Decisório os fatos que ensejaram o indeferimento do ressarcimento, informada a sua correta fundamentação legal, emitido por autoridade competente e tendo sido dada ciência à contribuinte para a apresentação do recurso cabível, é de se rejeitar a alegação de nulidade do Despacho Decisório.

Não vislumbro, desse modo, qualquer vício no despacho decisório. Em tal decisão, consta fundamentação objetiva e inteligível, com descrição precisa dos fatos ocorridos e das normas jurídicas aplicáveis ao caso, não se afigurando qualquer cerceamento de defesa.

Sublinhe-se que, em casos como o presente, nos quais a decisão administrativa traz fundamentos claros e suficientes, não há que se falar em ofensa aos princípios do contraditório, ampla defesa, ausência de motivação, ilegalidade, entre outros princípios da Administração Pública. No caso concreto, a partir do despacho decisório e do arresto atacado, pôde a recorrente compreender plenamente a razão do indeferimento da compensação declarada, tendo atacado diretamente seus fundamentos.

Nesse contexto, a possibilidade de enriquecimento dos elementos de convicção, por ocasião da instauração do contencioso pela propositura de impugnação ou de manifestação de inconformidade, não torna a decisão administrativa, exarada na fase não contenciosa, nula, apesar de torná-la, eventualmente, passível de reforma, por ter deixado de considerar algum fato fundamental ou de analisar, mais profundamente, alguma prova relevante para o desfecho do caso.

No caso dos autos, ainda que entendêssemos que a decisão administrativa tivesse sido exarada com base em provas superficiais – fato que não ocorreu, como visto, uma vez que se valeu de elementos concretos, existentes e suficientes para embasar a decisão -, não haveria que se anular o despacho decisório, mas, tão somente, reformá-lo, em face de novas provas de fatos desconstitutivos daqueles assumidos na decisão contestada.

Pode-se dizer, em síntese, que não há que se cogitar em nulidade da decisão administrativa: (i) quando o ato preenche os requisitos legais, apresentado clara fundamentação; (ii) quando inexiste qualquer indício de violação às determinações contidas no art. 59 do Decreto 70.235/1972; (iii) quando o processo administrativo proporciona plenas condições do exercício do contraditório e do direito de defesa; (iv) quando o sujeito passivo demonstra, no curso do processo, possuir clareza dos fundamentos da autuação.

Todas essas condições foram verificadas nos autos, de maneira que a nulidade do despacho decisório se revela inaplicável ao caso concreto.

Em virtude de abordar precisamente os elementos fáticos e pelo seu didatismo, em relação à ausência de indicação do “*montante de abatimento a título de juros e multa*”, adoto as razões de decidir da decisão recorrida, com fulcro nos seguintes dispositivos: artigo 50, § 1º da Lei 9.784 e artigo 57, § 3º do RICARF, folhas 10 e 11 daquele documento:

Igualmente, quanto ao alegado vício de forma, ante a ausência de indicação do “*montante de abatimento a título de juros e multa*”, cumpre registrar que, a toda obviedade, seja em razão dos fundamentos acima deduzidos seja em decorrência mesmo da lógica elementar, que a não indicação, no respectivo despacho decisório, do mecanismo de imputação do direito creditório aos respectivos débitos não é causa de sua nulidade, ante o fato de que a execução (operacionalização) da decisão proferida pela unidade de origem, além de representar medida posterior a ser efetivada pelo setor administrativo competente, é ato plenamente vinculado à legislação que rege as compensações, da qual consta (em perfeito ajuste ao princípio racional de que o acessório segue o principal) que “*a compensação total ou parcial de tributo administrado pela RFB será acompanhada da compensação, na mesma proporção, dos correspondentes acréscimos legais*” (§ 1º do art. 36 da IN RFB n.º 900/2008). Também se faz dispensável rememorar que os elementos cuja ausência são objeto da inconformidade da contribuinte simplesmente não integram, como requisito de sua validade, a forma do ato administrativo em questão.

Portanto, improcede a alegação.

## NO MÉRITO

Há que se salientar que o Relato da Ação Fiscal que precedeu o Despacho Decisório (a partir das e-folhas 226) adotou o **CONCEITO DE INSUMO** do Parecer Normativo CST n.º 65/1979 e pela Instrução Normativa SRF n.º 404, de 12/03/2004.

Destarte, entendeu que os bens e os serviços abaixo listados não se enquadram no conceito de insumo, motivo pelo qual foram glosados os créditos (e-folhas 228):

- **SERVIÇO DE ALTEAMENTO:** consiste no aumento da capacidade da bacia de rejeitos;
- **SERVIÇO DE LIMPEZA E PASSAGEM:** consiste na remoção de minério para permitir a passagem de veículos extratores de caulim; .
- **SERVIÇO DE LOCAÇÃO:** consiste na locação de equipamentos para extração do minério, fora, portanto, da planta industrial;
- **FORNECIMENTO DE JANTAR:** consiste no serviço de refeitório para os funcionários;

- **SERVIÇO DE DECAPEAMENTO:** consiste na retirada vegetação e solo para expor o minério;
- **SERVIÇO DE LAVRA:** consiste na extração do minério da natureza;
- **SERVIÇO DE TRANSPORTE:** consiste no serviço de transporte de funcionários;
- **SERVIÇO ESPECIALIZADO DE VIGILÂNCIA:** consiste no serviço de segurança patrimonial;
- **SERVIÇOS DE MELHORIAS DAS ESTRADAS:** consiste na manutenção de estradas privadas que conduzem às jazidas minerais;
- **GASOLINA COMUM:** utilizada nos veículos da fábrica para transporte de materiais;
- **ÓLEO DIESEL:** utilizado nos caminhões para transporte de caulim;
- **ÓLEO COMBUSTÍVEL TP: A-BPF:** utilizado na fase da “evaporação” - redução do teor de água contida na polpa através de passagem por evaporadores (a evaporação é feita em vasos aquecidos por vapor produzido em caldeiras pela queima de combustível), não há, portanto, ação direta sobre o produto final;
- **ENERGIA ELÉTRICA:** nos meses de dezembro/2002 e janeiro/2003, apenas a energia elétrica considerada como insumo poderia gerar crédito (a partir de fevereiro/2003, a possibilidade de geração de crédito foi estendida para toda a energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica). Como a energia elétrica também não exerce ação direta sobre o produto final, em janeiro/2003 ela não pode gerar crédito.

O repetitivo do STJ REsp 1.221.170/PR, em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018, superou esse entendimento e pacificou o assunto.

#### TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.

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

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.
2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a impescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.
3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provado, para determinar o retorno dos autos à instância de

origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos reais a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

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

O conceito de insumo foi balizado pelo Parecer Normativo COSIT/RFB n.º 05/2018, emitido com base no RESP 1.221.170/PR, que tem por conclusão:

- a) somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil, etc., bem como itens relacionados à atividade de revenda de bens;
- b) **permite-se o creditamento para insumos do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, e não apenas insumos do próprio produto ou serviço comercializados pela pessoa jurídica;**
- c) o processo de produção de bens encerra-se, em geral, com a finalização das etapas produtivas do bem e o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente, excluindo-se do conceito de insumos itens utilizados posteriormente à finalização dos referidos processos, salvo exceções justificadas (como ocorre, por exemplo, com os itens que a legislação específica exige aplicação pela pessoa jurídica para que o bem produzido ou o serviço prestado possam ser comercializados, os quais são considerados insumos ainda que aplicados sobre produto acabado);
- d) somente haverá insumos se o processo no qual estão inseridos os itens elegíveis efetivamente resultar em um bem destinado à venda ou em um serviço prestado a terceiros (esforço bem- sucedido), excluindo-se do conceito itens utilizados em atividades que não gerem tais resultados, como em pesquisas, projetos abandonados, projetos infrutíferos, produtos acabados e furtados ou sinistrados, etc.;
- e) **a subsunção do item ao conceito de insumos independe de contato físico, desgaste ou alteração química do bem-insumo em função de ação diretamente exercida sobre o produto em elaboração ou durante a prestação de serviço;**
- f) a modalidade de creditamento pela aquisição de insumos é a regra geral aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não cumulatividade das contribuições, sem prejuízo das demais modalidades de creditamento estabelecidas pela legislação, que naturalmente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas;
- g) para fins de interpretação do inciso II do caput do art. 32 da Lei ns 10.637, de 2002, e da Lei nfi 10.833, de 2003, "fabricação de produtos" corresponde às hipóteses de industrialização firmadas na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e "produção de bens" refere-se às atividades que, con quanto não sejam consideradas industrialização, promovem: a transformação material de insumo(s) em um bem novo destinado à venda; ou o desenvolvimento de seres vivos até alcançarem condição de serem comercializados;
- h) havendo insumos em todo processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, permite-se a apuração de créditos das contribuições em relação a

insumos necessários à produção de um bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo);

i) não são considerados insumos os itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada pela pessoa jurídica em qualquer de suas áreas, inclusive em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc., ressalvadas as hipóteses em que a utilização do item é especificamente exigida pela legislação para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades, como no caso dos equipamentos de proteção individual (EPI);

j) a parcela de um serviço-principal subcontratada pela pessoa jurídica prestadora-principal perante uma pessoa jurídica prestadora-subcontratada é considerada insumo na legislação das contribuições.

Nesse diapasão, vale trazer o pronunciamento do conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, redator do voto vencedor no acórdão 9303-007.535 - 3<sup>a</sup> Turma, de 17/10/2018:

(...) Porém, como bem esclareceu a relatora em seu voto, o STJ, no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, submetido à sistemática dos recursos repetitivos de que tratam os arts. 1036 e seguintes do NCPC, trouxe um novo delineamento ao trazer a interpretação do conceito de insumos que entende deve ser dada pela leitura do inciso II dos art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

A própria recorrente, Fazenda Nacional, editou a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF, na qual traz que o STJ em referido julgamento teria assentado as seguintes teses: "(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte".

Portanto, a partir desta sessão de julgamento, por força do efeito vinculante da citada decisão do STJ, esse conselheiro passará a adotar o entendimento muito bem explanado pela relatora e também pela citada nota da PGFN.

Para que o conceito doravante adotado seja bem esclarecido, transcrevo abaixo excertos da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF, os quais considero esclarecedores dos critérios a serem adotados.

(...)

15. Deve-se, pois, **levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância**, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo **aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo**. É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.

18. (...) Destarte, entendeu o STJ que o conceito de insumos, para fins da não-cumulatividade aplicável às referidas contribuições, **não corresponde exatamente aos conceitos de “custos e despesas operacionais” utilizados na legislação do Imposto de Renda.**

(...)

36. Com a edição das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, o legislador infraconstitucional elencou vários elementos que como regra integram cadeias produtivas, considerando-os, de forma expressa, como ensejadores de créditos de PIS e COFINS, dentro da sistemática da não-cumulatividade. **Há, pois, itens dentro do processo produtivo cuja indispensabilidade material os faz essenciais ou relevantes, de forma que a atividade-fim da empresa não é possível de ser mantida sem a presença deles, existindo outros cuja essencialidade decorre por imposição legal, não se podendo conceber a realização da atividade produtiva em descumprimento do comando legal. São itens que, se hipoteticamente subtraídos, não obstante não impeçam a consecução dos objetivos da empresa, são exigidos pela lei, devendo, assim, ser considerados insumos.**

(...)

38. **Não devem ser consideradas insumos as despesas com as quais a empresa precisa arcar para o exercício das suas atividades que não estejam intrinsecamente relacionadas ao exercício de sua atividade-fim e que seriam mero custo operacional.** Isso porque há bens e serviços que possuem papel importante para as atividades da empresa, inclusive para obtenção de vantagem concorrencial, **mas cujo nexo de causalidade não está atrelado à sua atividade precípua, ou seja, ao processo produtivo relacionado ao produto ou serviço.**

39. Vale dizer que embora a decisão do STJ não tenha discutido especificamente sobre as atividades realizadas pela empresa que ensejariam a existência de insumos para fins de creditamento, na medida em que a tese firmada refere-se apenas à atividade econômica do contribuinte, é certo, a partir dos fundamentos constantes no Acórdão, que somente haveria insumos nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços. **Desse modo, é inegável que inexistem insumos em atividades administrativas, jurídicas, contábeis, comerciais, ainda que realizadas pelo contribuinte, se tais atividades não configurarem a sua atividade-fim.**

(...)

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma *“conditio sine qua non”* para a produção ou prestação do serviço. Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. **Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.**

(...)

50. Outro aspecto que pode ser destacado na decisão do STJ é que, ao **entender que insumo é um conceito jurídico indeterminado, permitiu-se uma conceituação diferenciada, de modo que é possível que seja adotada definição diferente a depender da situação**, o que não configuraria confusão, diferentemente do que alegava o contribuinte no Recurso Especial.

51. **O STJ entendeu que deve ser analisado, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou relevante para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa.** Vale ressaltar que o STJ não adentrou em tal análise casuística já que seria incompatível com a via especial.

52. Determinou-se, pois, o retorno dos autos, para que observadas as balizas estabelecidas no julgado, fosse apreciada a possibilidade de dedução dos créditos

relativos aos custos e despesas pleiteados pelo contribuinte à luz do objeto social daquela empresa, ressaltando-se as limitações do exame na via mandamental, considerando as restrições atinentes aos aspectos probatórios.

(...)

Portanto, partindo dessas premissas é que iremos analisar, em cada caso, o direito ao crédito de PIS e Cofins de que tratam o inc. II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

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

Como se vê, o STJ definiu o conceito de insumos pelos critérios da essencialidade e relevância. *in verbis*:

**Essencialidade** considera-se o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;

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

Deste modo, infere-se que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou ainda a importância de determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”, ou seja, caracteriza-se insumos, para fins das contribuições do PIS e da COFINS, todos os bens e serviços, empregados direta ou indiretamente na prestação de serviços, na produção ou fabricação de bens ou produtos e que se caracterizem como essenciais e/ou relevantes à atividade econômica da empresa.

A não-cumulatividade tem o escopo de desonrar a cadeia produtiva, por esse motivo os bens e os serviços devem ser essenciais ou relevantes ao processo produtivo do sujeito passivo. Se as despesas não se subsomem ao conceito de insumo consagrado pelo recurso repetitivo do STJ e pelo Parecer Normativo Cosit nº 05/2018, não é possível o crédito.

O Recurso Voluntário traz as seguintes alegações:

#### - Serviço de Alteamento

48. A d. Fiscalização glosou o creditamento de insumo pela contratação de serviços de alteamento, assim compreendido na prestação de serviços para aumento da capacidade da bacia de rejeitos. Por sua vez, a DRJ entendeu que por se referir "ao tratamento em etapa posterior do rejeito industrial típico da atividade ", não dão direito a crédito.

49. Por sua natureza, fica claro que o serviço de alteamento é intrínseco ao processo produtivo, especificamente em fase posterior à extração e beneficiamento do minério, na disposição final de rejeitos. A correta disposição dos rejeitos (resíduos industriais) à obrigação legal atinente à atividade de exploração de minérios e, portanto, atividade ligada à produção.

50. Considerando o rejeito como consequência inevitável do beneficiamento do minério e seu tratamento uma obrigatoriedade sob o ponto de vista ambiental, conclui-se que o serviço de alteamento é necessário e obrigatório ao processo produtivo da Recomente, de forma que deve ser considerado para fins de creditamento de PIS e COFINS.

Dado o aspecto ambiental, sobretudo a obrigação legal do adequado tratamento de rejeitos do processo produtivo, reconhece-se a presença dos critérios de essencialidade e relevância.

Glosa revertida.

#### **- Serviço de limpeza e passagem**

51. Restou também glosado pela d. Fiscalização o creditamento de insumo pela contratação de serviços de limpeza e passagem, assim compreendido na remoção do solo e minério para permitir a passagem de veículos extratores de caulim.

52. Neste quesito, mais uma vez resta patente que a atividade produtiva não se completa sem a desobstrução das vias que permitem o acesso do maquinário às fontes de caulim. Não há sequer que se falar em extração do mineral sem que as máquinas adequadas a isso tenham acesso franqueado às fontes naturais. Para tanto, torna-se fundamental ao processo produtivo que sejam mantidas as vias de acesso desobstruídas.

Dado o aspecto logístico e prático, compreendido na remoção do solo e minério para permitir a passagem de veículos extratores de caulim, reconhece-se a presença dos critérios de essencialidade e relevância.

Glosa revertida.

#### **- Serviços de lavra**

53. O serviço de lavra consiste na contratação de serviço especializado para extração do minério da mina.

54. Trata-se certamente de uma etapa no processo produtivo. Se o decapamento prepara o terreno para extração do minério, a lavra compreende na efetiva retirada do minério do seu depósito natural para posterior beneficiamento e obtenção do caulim, sendo claramente parte do processo produtivo.

55. O que d. Fiscalização e o v. acórdão ignoram é que a atividade da Recorrente é de natureza extrativista, ou seja, retira a matéria prima (minério) diretamente da natureza, cm seu estado bruto (calcário ou caulim-minério) e desde sua extração do solo, já sofre transformação sob o ponto de vista físico-químico.

56. Isto porque logo com a extração do minério da jazida ele já sofre redução pelas retroescavadeiras, alterando de placas de minério para minério triturado. O serviço de lavra é um serviço técnico prestado por empresa especializada e não há como distanciar a extração do minério in natura do solo do processo produtivo da Recorrente.

57. A saber: sem a extração do minério do solo pelo serviço de lavra, não seria possível obter o produto final. Desconsiderar a extração como parte do processo produtivo de atividades meramente extrativistas é ilógico e desconfigura toda a atividade da Recorrente.

58. Deste modo, os serviços de lavra devem ser considerados como parte do processo produtivo da Recorrente, fazendo jus ao creditamento da forma requerida.

Parte integrante do processo produtivo. Reconhecida a presença dos critérios de essencialidade e relevância.

Glosa revertida.

#### **- Locação de equipamentos**

59. Impedido de creditamento pela d. Fiscalização os serviços de locação de equipamentos utilizados na extração do minério na mina para posterior beneficiamento. O acórdão recorrido, por sua vez, entendeu se tratar de “despesas havidas, vale dizer, em fase anterior ao processo de industrialização”.

60. Por sua especificidade e alta exigência técnica a extração de minério não pode ser realizada a contento sem o maquinário apropriado, ao qual a Recorrente, por razões operacionais, opta por locar parcela dos equipamentos.

61. Fica claro então, que a despesa decorrente da locação destes equipamentos representa verdadeira despesa necessária ao processo de produção do caulim, razão pela qual seria passível de constituição de créditos de COFINS, nos termos do artigo 3º, IV, da Lei nº 10.833/0315 e manifestado pelo Fisco na Solução de Consulta nº 199, dc 27.05.201016.

Locação de equipamentos utilizados na extração do minério na mina para posterior beneficiamento e assim favorecer o processo produtivo. Reconhecida a presença dos critérios de essencialidade e relevância.

Glosa revertida.

#### **- Fornecimento de refeição (jantar)**

62. Por sua vez, o fornecimento de refeições aos funcionários estabelecidos nas minas avançadas da Recorrente está ligado ao processo de produção.

63. Em virtude da localização geográfica das minas pertencentes à Recorrente, faz-se necessário o fornecimento de alimentação e alojamento aos funcionários lotados nesta planta industrial, ao passo que o fornecimento de jantar para os funcionários ali alojados passa a integrar a atividade produtiva, como condição intrínseca a manutenção da mão-de-obra.

Atividade desassociada do processo produtivo.

Glosa Mantida.

#### **- Serviços de Decapamento**

64. Os serviços de decapamento glosados pela r. Fiscalização, consistem na retirada superficial de vegetação e solo para atingir a camada de solo onde está localizado o veio do minério.

65. Trata-se do primeiro passo necessário à atividade extractiva mineral, conforme descrição do processo produtivo. Sem a retirada da cobertura vegetal e de solo, não é possível alcançar o minério, razão pela qual este serviço constitui parte importante do processo produtivo, sem a qual a extração não se ultima.

Dado o aspecto logístico e prático, compreendido na retirada superficial de vegetação e solo para atingir a camada de solo onde está localizado o veio do minério, reconhece-se a presença dos critérios de essencialidade e relevância.

Glosa revertida.

#### **- Serviços de transporte**

66. Por sua vez, os serviços de transporte glosados pela d. Fiscalização, consistem no transporte de funcionários para as plantas fabris (minas) localizadas em locais afastados da zona urbana, às margens do Rio Capim Caulim.

67. Uma vez mais, fica claro o aspecto de atividade meio do processo produtivo, sem a qual tal processo não se ultimaria. Tal como o fornecimento de refeição, trata-se de despesa atinente à mão-de-obra, fundamental para qualquer processo produtivo.

Atividade que precede o processo produtivo.

Glosa mantida.

#### **- Serviços especializado de vigilância**

68. Dentro do complexo de atividades da Recorrente, o serviço de vigilância patrimonial c intrínseco e essencial à natureza da operação.

69. Dada sua localização geográfica e as características de sua planta produtiva, é necessário o serviço de segurança patrimonial como forma de garantir a integridade e funcionamento da planta fabril, além de guarda e proteção dos equipamentos e materiais nos almoxarifados, tais como equipamentos locados e de alto custo, explosivos, produtos químicos de alto risco, etc.

Atividade desassociada do processo produtivo.

Glosa Mantida.

#### **- Serviços de melhoria de estradas**

70. Em consonância aos serviços de limpeza e passagem, fornecimento de jantar, transporte de funcionários e de vigilância, a devida manutenção das vias de acesso às jazidas representa condição inerente ao processo de produção do caulim, tendo em vista que a produção estaria inviabilizada sem rotas de acesso minimamente adequadas ao acesso de homens e máquinas às fontes de minério.

71. Portanto, deve ser revista a decisão para reconhecimento do direito a crédito sobre tal parcela.

Atividade desassociada do processo produtivo.

Glosa Mantida.

#### **- Aquisição de Gasolina Comum**

72. A aquisição de gasolina comum utilizada nos veículos da fábrica para transporte de materiais não pode ser desconsiderada como ausente do processo produtivo.

73. Isto porque todo o deslocamento de material utilizado no processo produtivo, seja qual for sua natureza, e feito por meio de veículos movidos a gasolina, no deslocamento entre as áreas de extração (mina) e beneficiamento. Novamente depara-se com nítida despesa totalmente inserida na produção do caulim, devendo assim ser considerada, nos termos do artigo 3º, II, da Lei 10.833/03 e Solução de Divergência COSIT n.º 37/2008.

Situação tipificada no artigo 3º, II, da Lei 10.833/03:

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

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;

(Grifo e negrito nossos)

Assinalando que o Acórdão de Manifestação de Inconformidade manteve a glosa pelos seguintes motivos (folhas 17 e 18 daquele documento):

Quanto à gasolina comum (utilizada nos veículos da fábrica para transporte de materiais) e óleo diesel (utilizado nos caminhões para transporte de caulim), trata-se de bens que não se encontram diretamente ligados à atividade especificamente industrial e que não se subsumem ao conceito jurídico de insumo, ou seja, não constituem matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem ou, ainda, bens que sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, conforme acima consignado. Representam, pois, mero custo geral da atividade fabril, sequer fazendo parte do processo industrial em si mesmo considerado.

Do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018:

142. Sem embargo, permanece válida a vedação à apuração de crédito em relação a combustíveis consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos utilizados nas demais áreas de atividade da pessoa jurídica (administrativa, contábil, jurídica, etc.), bem como utilizados posteriormente à finalização da produção do bem destinado à venda ou à prestação de serviço.

143. Cabe salientar que na decisão judicial em comento, os “*gastos com veículos*” não foram considerados insumos da pessoa jurídica industrial então recorrente (ver parágrafo 8). Todavia, não se pode deixar de reconhecer que em algumas hipóteses os veículos participam efetivamente do processo produtivo e, consequentemente, os combustíveis que consomem podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos das contribuições.

144. Diante do exposto, exemplificativamente, permitem a apuração de créditos na modalidade aquisição de insumos combustíveis consumidos em: a) veículos que suprem as máquinas produtivas com matéria-prima em uma planta industrial; b) veículos que fazem o transporte de matéria-prima, produtos intermediários ou produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica; c) veículos utilizados por funcionários de uma prestadora de serviços domiciliares para irem ao domicílio dos clientes; d) veículos utilizados na atividade-fim de pessoas jurídicas prestadoras de serviços de transporte, etc. Já em relação a “*gastos com veículos*” que não permitem a apuração de tais créditos, citam-se, exemplificativamente, gastos com veículos utilizados: a) pelo setor administrativo; b) para transporte de funcionários no trajeto de ida e volta ao local de trabalho; c) por administradores da pessoa jurídica; e) para entrega de mercadorias aos clientes; f) para cobrança de valores contra clientes; etc.

Glosa revertida.

**- Aquisição de Óleo Diesel**

74. Por fim, a aquisição de óleo diesel utilizado nos caminhões para transporte de caulim e nos geradores de energia elétrica, excluída do creditamento como insumo pela d. Fiscalização, deve ser reconsiderada.

75. O processo produtivo do caulim inicia-se com na extração do minério in natura, em mina localizada diversas vezes cm locais dc difícil acesso c afastada dc centros urbanos, e culmina com o beneficiamento do minério cm local, por vezes, distante da mina.

76. Por esta razão que o processo produtivo do caulim pressupões o transporte e deslocamento de matéria-prima, produtos intermediários e final entre os diversos setores da produção, seja das áreas de extração para a produção, entre setores desta última, ou ainda, da produção para a distribuição. Transporte este que é realizado por veículos por minerodutos bombeados através de geradores, todos movidos a óleo diesel, restando patente sua aplicação no processo de produção da Recorrente.

Adoto as mesmas razões do tópico anterior.

Glosa revertida.

Sendo assim, conheço do Recurso Voluntário e dou provimento parcial ao recurso do contribuinte para REVERTER as seguintes glosas: Serviço de Alteamento, Serviço de limpeza e passagem, Serviços de lavra, Locação de equipamentos, Serviços de Decapamento, Aquisição de Gasolina Comum e Aquisição de Óleo Diesel.

É como voto.

Jorge Lima Abud - Relator.