



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10280.005508/2008-14
ACÓRDÃO	3102-004.453 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	IMERYS RIO CAPIM CAULIM S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

CONCEITO DE INSUMO. BENS E SERVIÇOS APLICADOS A PRODUÇÃO. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

As despesas de aquisição de itens que atendam ao teste de essencialidade ou de relevância à produção compõem os créditos admissíveis pela aquisição de insumos.

CRÉDITO BÁSICO. ENERGIA ELÉTRICA. ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. IMPOSSIBILIDADE.

O ICMS-ST destacado em nota fiscal não compõe a base de cálculo das contribuições do PIS/COFINS para o substituto e não aproveitam como crédito ao substituído.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Voluntário, afastar a preliminar de nulidade do Despacho Decisório e, no mérito, acolher o resultado da Diligência para reverter as glosas relacionadas a aquisição de bens e serviços como insumos, exceto serviços técnicos a bordo de navio, nos termos do Parecer resultado da diligência.

Sala de Sessões, em 21 de agosto de 2026.

Assinado Digitalmente

Jorge Luís Cabral – Relator

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Fabio Kirzner Ejchel, Jorge Luis Cabral, Louise Lerina Fialho (substituto[a] integral), Sabrina Coutinho Barbosa, Wilson Antonio de Souza Correa, Pedro Sousa Bispo (Presidente) Ausente(s) o conselheiro(a) Anderson Italo Pereira.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 12-69.079, proferido pela 17ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro/DRJRJO, que por unanimidade de votos julgou parcialmente procedente a Manifestação de Inconformidade.

Por bem retratar os fatos, reproduzo parcialmente o relatório do voto da Primeira Instância.

Trata-se de Pedido de Ressarcimento (PERDCOMP nº 13517.11382.050107.1.1.09-6156) de crédito de Cofins não-cumulativa-exportação, relativo ao segundo trimestre de 2006, no valor de R\$2.831.773,47 (dois milhões, oitocentos e trinta e um mil e setecentos e setenta e três reais e quarenta e sete centavos), para fins de Compensação de débitos de CSLL/IRRF/PIS/Cofins/CIDE/IRPJ, mediante DCOMPs (fls. 03 e ss).

A Autoridade Fiscal, com base em Relatório da Fiscalização (fls. 316/325), decidiu reconhecer parcialmente o crédito pleiteado, no montante de R\$2.418.768,84(Despacho Decisório SEFIS/DRF/BELÉM nº 368/2012, fl. 326), e, assim, homologar parcialmente as compensações efetuadas até o limite do crédito reconhecido (Despacho Decisório SEORT/DRF/BELÉM nº 190/2012, fls. 329/330).

No citado Relatório, a Autoridade Fiscal argumentou, em resumo, que:

- 1. em relação aos anos calendário de 2006 a 2007, o contribuinte apresentou DIPJ na forma do Lucro Real, estando, desta forma, obrigado a apuração do PIS e da COFINS pela sistemática da não cumulatividade;*
- 2. a sociedade tem por objetivo a pesquisa de depósitos minerais, a lavra de jazidas minerais, o beneficiamento de minérios, a transformação industrial e comercialização de produtos minerais e a operacionalização de terminais portuários;*
- 3. os valores dos créditos da COFINS pleiteados nos PER/DCOMP dos períodos do ano calendário de 2007 guardam consonância com os valores calculados nos DCON;*
- 4. a análise dos débitos do PIS e da COFINS teve por base os valores informados nas fichas denominadas "Cálculo da Contribuição do PIS/Pasep" e "Cálculo da COFINS", dos DCON dos períodos auditados, e assentamentos nos livros fiscais e contábeis, não tendo sido detectado irregularidades nos cálculos dos mesmos;*
- 5. constatou irregularidades nos documentos que serviram de base para o preenchimento dos itens: 02 - Bens utilizados como insumos;*

03 - Serviços utilizados como insumo e; 04 - Despesas de Energia Elétrica, todos das fichas "Apuração dos Créditos do PIS" e "Apuração dos Créditos da COFINS" dos DACON;

6. diversos bens não constam da Relação de Insumos Utilizados nº Processo Produtivo, são relativos a imobilizado, combustíveis para automóveis e caminhões, gases, ferramentas, materiais de escritório, materiais de limpeza e outros, são bens utilizados em serviços auxiliares, complementares ao processo produtivo, que embora relevantes não se enquadram no conceito de bens utilizados como insumo;

7. no mês de abril e setembro 2006, o somatório dos insumos que dão direito ao crédito do PIS e da COFINS, relativos ao item "LINHA 2" da Relação de Notas Fiscais de Aquisições de Bens, fornecida pelo contribuinte, é menor que os valores informados nos DACON, no item 2, das fichas 06A e 06B, para o PIS e, fichas 16A e 16B para a COFINS, assim, glosou os valores das notas fiscais relativas aos itens "III.a.1" e "III.a.2", estes valores estão demonstrados na planilha denominada "RELAÇÃO DAS COMPRAS DE BENS E SERVIÇOS SEM DIREITO A CRÉDITO DO PIS E DA COFINS" anexa a este Relatório;

8. diversos serviços referem-se a conservação, manutenção, assistência técnica, desmontagem, inspeção, lavagem, medição, levantamento topográfico, mão de obra temporária, armazenagem e outros serviços que a própria descrição informada pelo contribuinte denuncia que os mesmos não se enquadram no conceito de insumos, pois, embora relevante, não agem diretamente nº processo produtivo;

9. no mês de novembro de 2007, o somatório dos insumos que dão direito ao crédito do PIS e da COFINS, relativos ao item "LINHA 3" da Relação de Notas Fiscais de Aquisições de Serviços, fornecida pelo contribuinte, é menor que os valores informados nos DACON, no item 3, das fichas 06A e 06B, para o PIS e, fichas 16A e 16B para a COFINS, assim, glosou os valores das notas fiscais relativas aos itens "III.b.1" e "III.b.2", estes valores estão demonstrados na planilha denominada "RELAÇÃO DAS COMPRAS DE BENS E SERVIÇOS SEM DIREITO A CRÉDITO DO PIS E DA COFINS" anexa a este Relatório;

10. em relação à Energia Elétrica. analisando a relação e as notas fiscais, constatamos: a) Utilização indevida do valor do ICMS Substituição Tributária na base de cálculo do PIS e da COFINS, b) Utilização em duplicidade das notas fiscais nº 595 e nº 596, utilizadas em fevereiro e março de 2007, c) Utilização de créditos extemporâneos nos meses de março e dezembro de 2007, sem comprovar que os créditos não foram utilizados nos períodos devidos, nem comprovar o pagamento do PIS e da COFINS sobre as parcelas do ICMS pagos por meio dos DAE ou comprovar que os fornecedores de energia elétrica efetuaram o recolhimento do PIS e da COFINS sobre os valores pleiteados;

11. em diversos meses dos anos de 2006 e 2007, o somatório das notas fiscais de Energia Elétrica que dão direito ao crédito do PIS e da COFINS, relativos ao item "LINHA 4" da Relação de Notas Fiscais de Aquisições de Bens e Serviços, fornecida pelo contribuinte, diferem dos valores informados nos DACON, no item 4, das fichas 06A e 06B, para o PIS e, fichas 16A e 16B para a COFINS;

12. elaborou as planilhas denominadas "DEMONSTRATIVO DAS GLOSAS MENSAIS POR ITEM", que resumem mês a mês os valores das glosas do PIS e da COFINS, constantes nos itens deste Relatório, bem como a planilha "RESUMO MENSAL DO CRÉDITO SOLICITADO, GLOSADO E DEFERIDO", todas integrantes deste Relatório.

(...)

Assim decidiu a Autoridade Julgadora de Primeira Instância:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

Nulidade. Pressupostos.

Não padece de nulidade a decisão, lavrada por autoridade competente, contra a qual o contribuinte pode exercer o contraditório e a ampla defesa, onde constam os requisitos exigidos nas normas pertinentes ao processo administrativo fiscal.

Matéria não Impugnada. Preclusão.

Operam-se os efeitos preclusivos previstos nas normas do processo administrativo fiscal em relação à matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante, ou em relação à prova documental que não tenha sido apresentada, salvo exceções legalmente previstas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

Regime Não-cumulativo. Créditos de despesas com fretes ou armazenagem.

As despesas efetuadas com fretes ou armazenagem, contratados para o transporte e estocagem de produtos, acabados ou em elaboração, entre (e dentro dos) estabelecimentos industriais e destes para os estabelecimentos comerciais da mesma pessoa jurídica, não geram direito à apuração de créditos no regime não cumulativo do PIS/Pasep e Cofins.

Insumos. Créditos. Limites.

As pessoas jurídicas podem descontar o crédito da Cofins calculado em relação aos bens e serviços, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumo na prestação de serviços.

Locação de máquinas. Créditos. Deferido.

A despesa com locação de máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, é suscetível de gerar crédito no regime da não cumulatividade de PIS/Cofins.

ICMS. Substituição. Destacado. Tratamento Fiscal.

Na apuração do PIS/Pasep ou Cofins não-cumulativos do contribuinte substituto pode ser excluído da base cálculo o valor do ICMS por substituição, quando destacado em nota fiscal e cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços; da mesma forma, não pode ser incluído o mesmo valor na apuração dos créditos do contribuinte substituído.

Combustíveis. Lubrificantes. Casos de Creditamento.

Combustíveis e lubrificantes geram crédito no regime de não-cumulatividade somente se empregados no processo de produção, e, neste caso, são classificados como insumos por expressa disposição legal.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

A Recorrente tomou ciência da Decisão de Primeira Instância, no dia 23 de outubro de 2014, e apresentou Recurso Voluntário no dia 24 de novembro de 2014.

Em seu Recurso Voluntário argumenta o seguinte:

- I. Apensação dos processos de cobrança aos processos de análise do crédito relativo ao PER.
- II. Nulidade do Despacho Decisório – falta de clareza do Despacho Decisório para estabelecer a motivação para o indeferimento dos pedidos de compensação, pois remete a outro Despacho Decisório, e este, por sua vez, ao Relatório de Fiscalização.
- III. Fez contestação por Manifestação de Inconformidade de todos os itens glosados, através das planilhas doc.4, e doc.3 do Recurso Voluntário., diferente do alegado pelo Acórdão *a quo*, de qualquer forma, todos os itens glosados fariam parte de seu processo produtivo.
- IV. A Autoridade Tributária adotou a definição de insumo da IN SRF nº 247/2002, além da Autoridade Julgadora de Primeira Instância ter afastado parte das atividades do processo produtivo da Recorrente.

- V. As conclusões da Autoridade Tributária estariam em desacordo com a Solução de Consulta DISIT/SRRF02, interposta pela própria Recorrente.
- VI. Teria direito ao crédito de ICMS, substituição tributária, incidente sobre o consumo de energia elétrica.

Por fim, apresenta o seguinte pedido:

IV. O PEDIDO

106. Diante do exposto, requer seja acolhido o presente Recurso Voluntário para reconhecer o crédito solicitado pela Recorrente, homologando integralmente as PER/DCOMP's nº 31622.97330.050107.1.3.09-7497, 09917.05112.080507.1.7.09-9527, 34516.27902.080507.1.7.09-2911, 05784.52945.280507.1.3.09-4202, 30522.29755.060707.1.3.09-7338, 34600.42030.190907.1.3.09-0262, 32264.97862.301107.1.3.09-6404, 29589.20431.271207.1.3.09-0670, 14285.96172.190208.1.3.09-4073, 21692.99666.290408.1.3.09-0184, 03336.06095.290107.1.3.09-2803, 18009.00335.080507.1.7.09-0362, 11568.03972.080507.1.7.09-4421, 19185.80226.280607.1.3.09-9039, 26967.24552.290807.1.3.09-0137, 23533.89152.311007.1.3.09-5444, 16466.40740.201207.1.3.09-7864,

II, do Código Tributário Nacional, tendo em vista a regularidade dos créditos apontados pela Recorrente.

107. Requer a manutenção dos Processos de Cobrança nº 10280.721069/2010-13 e nº 10280.721867/2012-07 apensos ao presente processo e da suspensão da exigibilidade dos supostos débitos tributários, nos termos do artigo 151, III, do Código Tributário Nacional e artigo 74, §11º, da Lei 9.430/96.

108. 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 em nome do advogado Rodrigo Mauro Dias Chohfi** (OAB/SP 205.034/SP), sob pena de nulidade.

Este processo foi levado a julgamento, no dia 22 de junho de 2021, na 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento, deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Turma CARF 3402), quando aquela Turma Colegiada resolveu por converter o processo em diligência, através da Resolução nº 3402-003.025, nos seguintes termos:

Considerando que as análises efetuadas até o presente momento nesse processo não consideram os citados critérios de essencialidade e relevância dos itens no processo produtivo da Recorrente (lembrando que diligência requerida pela DRJ não teve esse escopo), entendo que a situação fática deve ser aclarada pela unidade de origem, considerando a nova interpretação determinada pelo STJ acerca do conceito de insumo para fins de creditamento da Contribuição ao PIS e COFINS.

Por tudo quanto exposto, no intuito de analisar a validade dos atos administrativos e das informações indicadas pela Recorrente, entendo - com base no artigo 18, §3º do Decreto 70.235/72 - necessária a conversão do julgamento em diligência para esclarecimento da controvérsia atinente aos créditos da Contribuição ao PIS e da COFINS. Assim, deve a autoridade fiscal de origem:

1. Intimar a Recorrente a apresentar laudo técnico complementar, com a demonstração detalhada da utilização de cada um dos bens e serviços entendidos como insumos no processo produtivo desenvolvido pela empresa, nos termos do REsp nº 1.221.170/PR. Nesse item, a Recorrente deverá

seguir a mesma ordem de glosas posta no Relatório Fiscal acostado ao Despacho Decisório, justificando porque considera que cada um dos bens ou serviços são essenciais ou relevantes ao seu processo produtivo, em conformidade com os critérios delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp nº 1.221.170/PR;

2. Elaborar Relatório Conclusivo, manifestando-se sobre dos fatos e fundamentos apresentados pela Recorrente, inclusive sobre o enquadramento de cada bem e serviço no conceito de insumo delimitado no Parecer Normativo Cosit nº05/2018 e Voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp nº 1.221.170/PR, de aplicação obrigatória no âmbito da RFB (Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF).;

Antes do retorno do processo a este CARF a Recorrente deve ser intimada para, se for de seu interesse, manifestar-se no prazo de 30 (trinta) dias quanto aos documentos e informações apresentados.

É a resolução.

O procedimento de diligência foi concluído através do Parecer nº 9/2023/EQAUD/SRRF02, e.fls. 676 a 682, retornando ao CARF e distribuído à minha relatoria.

Este é o relatório.

VOTO

Conselheiro **Jorge Luís Cabral**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e reveste-se dos demais requisitos de admissibilidade, de forma que dele tomo conhecimento.

Nulidade

A Recorrente argui a nulidade do Despacho Decisório por ausência de justificação para a não homologação das compensações pleiteadas, limitando-se a se referir a outro Despacho Decisório e ao Relatório de Fiscalização.

Desta forma, argumenta que esta deficiência do Despacho Decisório fere o princípio da ampla defesa e deve ser considerado nulo.

Os Despachos Decisórios juntados ao presente processo estão nas e.fls. 326 e de 329 a 330, e tratam-se de consolidações da conclusão da apreciação de diversos PER/DCOMP que resultaram em homologações parciais tanto dos créditos pretendidos em pedidos de ressarcimento, como das consequências destes atos nas compensações a eles relacionadas.

De fato, a análise do crédito, e.fl. 326, remete ao relatório de fiscalização, e.fls. 316 a 325.

Neste relatório fiscal as glosas efetuadas estão claramente descritas nas e.fls. 320 a 323, sendo elas:

- I. Bens que não se enquadram no conceito de insumo;
- II. Diferenças entre o DICON e notas fiscais de aquisição de insumos;

- III. Serviços que não se enquadram no conceito de insumos;
- IV. Diferenças entre o DACON e notas fiscais de aquisição de insumos (serviços);
- V. Crédito indevido de energia elétrica e
- VI. Diferenças entre o DACON e notas fiscais de fornecimento de energia elétrica.

Ainda encontramos os seguintes documentos às e.fls. 88 a 315: notas fiscais de bens e serviços glosadas, DACON, notas fiscais de energia glosadas, demonstrativo das glosas e resumo do crédito deferido.

O que a Recorrente argui é apenas sua percepção da necessidade de um formalismo indevido, e não previsto como requisito legal de validade do Despacho Decisório. Os Despachos Decisórios que constam neste processo trazem as conclusões sobre o deferimento parcial das PER/DCOMP de diversos períodos de apuração que foram avaliadas por um único procedimento de auditoria, cujo relatório consta do presente processo e está bem detalhado e fundamentado nos documentos fiscais que foram objeto de glosa pela Autoridade Tributária.

Todas as informações necessárias à defesa da Recorrente foram trazidas ao processo pela Autoridade Tributária, de forma que não se pode acatar a alegação de prejuízo à defesa, e nem se identificam quaisquer dos requisitos do art. 59, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Desta forma, afasto a preliminar de nulidade do Despacho Decisório.

Mérito

Créditos pela Aquisição de Insumos

O Despacho Decisório admitiu diversas glosas de créditos relativos a aquisições bens e serviços como insumos com base nas IN RFB nº 247/2002 e 404/2004, atos administrativos que posteriormente foram considerados ilegais no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

A Turma Julgadora entendeu que era necessário a conversão do julgamento em diligência para que a Autoridade Tributária reavaliasse as glosas aplicadas nos créditos relativos ao presente processo sob os requisitos de essencialidade ou de relevância nos termos da Decisão do STJ em repercussão geral no REsp acima citado.

O Parecer nº 9/2023/EQAUD/SRRF02 formalizou o resultado da referida diligência, e teve como conclusão que todas as glosas de aquisição de bens e serviços deveriam ser revertidas, conforme os requisitos de essencialidade e relevância, exceto os serviços técnicos marítimos a bordo de navios:

Conclusão

6. Face todo o exposto, devem ser revertidas as glosas sobre bens e serviços informados como insumos na relação de fls. 284 a 292, com exceção dos serviços técnicos marítimos a bordo do navio, porque não são insumos considerando o critério de essencialidade ou relevância.

Tendo em vista que o contencioso tributário refere-se ao inconformismo do contribuinte em relação a interpretação da legislação tributária pela Autoridade Tributária, e das suas consequências, e que o resultado da diligência determina o afastamento de todas as glosas de aquisições de bens e serviços como insumos, acato o resultado do Parecer nº 9/2023/EQAUD/SRRF02, para dar parcial razão à Recorrente neste item.

A Recorrente foi notificada do resultado desta diligência e manifestou-se às e.fls. 688 a 691, apresentando inconformidade apenas quanto às glosas mantidas arguindo os critérios de essencialidade e de relevância, de forma que as glosas revertidas tornam-se parte incontroversa neste processo.

Com relação aos serviços técnicos a bordo de navio, glosa mantida pelo relatório de diligência, a Autoridade Tributária argumenta que os gastos nestes serviços não podem ser reconhecidos como insumos, pois tratam-se de gastos do interesse do transporte de produtos acabados e não da produção em si.

Inicialmente o conceito de insumo, para fins de aplicação do inciso II, do artigo 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2002 era aquele definido nas IN SRF 247/2002 e 404/2004, onde este conceito era restrito apenas ao que fosse consumido no processo de produção do bem ou mercadoria, que seria vendido pela empresa, ou tivesse um vínculo direto com o resultado da produção, como podemos atestar pela transcrição abaixo:

“Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I - das aquisições efetuadas no mês:

a) de bens para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do art. 19;

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos: (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003)

(...)

§ 5º Para os efeitos da alínea " b " do inciso I do caput, entende-se como insumos: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003)

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003)

a) as matérias primas, os produtos intermediários, o 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; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003)

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 358, de 09 de setembro de 2003)”. IN RFB nº 247/2002

Ou seja, a premissa básica para a aceitação de um item como insumo era que, ao final do processo produtivo, e estando totalmente integrada ao produto, ambos, matéria prima/insumo e produto final, tornassem-se indiferenciados em detrimento das características necessárias à identificação da matéria prima/insumo como um item diferenciável, quer por ter sido consumida no processo, quer por ser parte integral indissociável do produto.

Esta abordagem era coincidente com o conceito adotado para o IPI, mais restrito e compatível com o fato gerador deste tributo que restringe-se à produção industrial.

A decisão proferida no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, além de considerar as IN SRF nº 247/2002 e 404/2004 ilegais, também estabeleceu as bases para se determinar o conceito de insumo, para fins de aplicação do inciso II, dos art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, e teve seu conteúdo adotado pela Administração Tributária, através da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, e pelo Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018, onde encontramos que o conceito de insumo deve atender às condições de essencialidade ou de relevância do bem sob análise, conforme podemos ver na reprodução do § 10, do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, abaixo, e que destaca o esclarecedor texto da Ministra Regina Helena Costa:

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

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

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

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.” (fls 75, e 79 a 81 da íntegra do acórdão)”(grifo nosso)

Se por um lado a adoção dos critérios de essencialidade e relevância apresentou-se como um afastamento dos conceitos admitidos pelo IPI, por outro lado, não ampliou tanto o conceito de insumos a ponto de transformá-lo num tipo de despesa dedutível típica da legislação do IRPJ, o que representaria equiparar o regime não cumulativo do PIS/COFINS a tipo de apuração sobre o lucro.

A base de cálculo destas contribuições está claramente definida nos art. 1º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, de redação semelhante, e que reproduzo abaixo.

Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

Vemos que a referida base de cálculo abarca todas as receitas auferidas pelo contribuinte, no entanto, os créditos possíveis de serem descontados na apuração não cumulativa são mais restritos, pois são os presentes na lista exaustiva dos art. 3º, das referidas Leis destas contribuições.

Assim, ainda que a definição do conceito de insumos tenha ampliado o escopo, a ponto de flexibilizar o critério adotado pelo IPI e considerar outros gastos relacionados à produção, de forma alguma estes gastos podem avançar sobre outros descritos nos art. 3º, de ambas as Leis, ou introduzir novos grupos de despesas que já não estejam previstas no artigo que estabelece os créditos que possam ser utilizados na apuração não cumulativa do PIS/COFINS.

Desta forma, insumos são todos os gastos relacionados à produção de bens ou serviços, que atendam aos critérios de essencialidade e relevância, desde que estes gastos não tenham um tratamento próprio determinado na legislação de PIS/COFINS, ou refiram-se a outros grupos de despesas que não estejam expressamente previstos como passíveis de creditamento no regime não cumulativo, sob pena de se inaugurar na apuração do PIS/COFINS o estabelecimento de uma apuração sobre o lucro.

Os gastos com serviços técnicos em navios, de fato não podem ser classificados como insumos, de forma que acompanho o resultado da diligência para manter estas glosas.

Despesas de Frete e Armazenagem

Em que pese o Recurso Voluntário identificar este item como despesas de frete e armazenagem, estas glosas não constam como item diferenciado do tópico de insumos, referindo-se a glosas de combustíveis e de serviços de armazenagem também revertidas pela diligência.

Créditos de ICMS Substituição Tributária – Energia Elétrica

Este tópico não foi objeto da diligência.

No Relatório Fiscal que embasou o Despacho Decisório, a Autoridade Tributária apontou como motivação para as glosas de gastos com energia elétrica no período de apuração a que se refere este processo e diferenças entre a documentação fiscal apresentada e o DACON.

Enquanto a Autoridade Tributária entende que o ICMS-ST não faz parte da base de cálculo do PIS/COFINS para o substituído, a Recorrente alega que este tributo é custo irrecuperável e deve integrar os créditos no regime não cumulativo.

O Recurso Voluntário não se insurge contra a manutenção das glosas decorrentes de diferenças entre o DACON e a documentação fiscal apresentada, de forma que considero matéria não impugnada.

A Autoridade Julgadora de Primeira Instância ratifica a visão da Autoridade Tributária e cita os art. 2º e 3º, da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998 e da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, além do art. 23, do Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002, e art. 24, da IN RFB nº 247, de 21 de novembro de 2002. Em todos estes dispositivos está claro que o ICMS-ST pode ser excluído da base de cálculo do substituto tributário.

Na substituição tributária do ICMS sobre energia elétrica, o distribuidor é eleito pela legislação como substituto tributário do consumidor. Se o substituto não integra este gasto à sua

base de cálculo para apuração do PIS/COFINS, importa dizer que o ICMS-ST não é tributado na etapa antecedente da cadeia negocial que se encerra na Recorrente como consumidora da energia elétrica fornecida.

Assim, aplicam-se os incisos II, dos § 2º, dos art. 3º, das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, ambos com o mesmo texto:

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

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: *(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

I - de mão de obra paga a pessoa física; (Redação dada pela Lei nº 14.592, de 2023)

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)

III - do ICMS que tenha incidido sobre a operação de aquisição. (Incluído pela Lei nº 14.592, de 2023)

Ademais, a Solução de Consulta COSIT Nº 104, de 27 de janeiro de 2017, expressamente aponta que o ICMS-ST não compõe a base de cálculo da apuração do PIS/COFINS no contribuinte substituto, e não pode ser utilizado como crédito pelo substituído, conforme ementa que reproduz a seguir:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. SUBSTITUTO. POSSIBILIDADE

O valor do ICMS auferido pela pessoa jurídica na condição de substituto tributário pode ser excluído da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, tanto no regime de apuração cumulativa quanto no regime de apuração não cumulativa, desde que destacado em nota fiscal.

Esta possibilidade de exclusão somente se aplica ao valor do ICMS auferido pela pessoa jurídica na condição de substituto tributário, não alcançando o valor do ICMS auferido pela pessoa jurídica na condição de contribuinte do imposto. Ademais, tal exclusão somente pode ser aproveitada pelo substituto tributário, não servindo, em qualquer hipótese, ao substituído na obrigação tributária correlata.

Dispositivos Legais: Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, art. 13, § 1º, inciso I, e art. 8º; Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, art. 3º, § 2º, inciso I; Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, art. 1º, § 3º; Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, art. 1º, § 3º; Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002, art. 23, inciso IV; Parecer Normativo CST nº 77, de 23 de outubro de 1986.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. SUBSTITUTO. POSSIBILIDADE

O valor do ICMS auferido pela pessoa jurídica na condição de substituto tributário pode ser excluído da base de cálculo da Cofins, tanto no regime de apuração cumulativa quanto no regime de apuração não cumulativa, desde que destacado em nota fiscal.

Esta possibilidade de exclusão somente se aplica ao valor do ICMS auferido pela pessoa jurídica na condição de substituto tributário, não alcançando o valor do ICMS auferido pela pessoa jurídica na condição de contribuinte do imposto. Ademais, tal exclusão somente pode ser aproveitada pelo substituto tributário, não servindo, em qualquer hipótese, ao substituído na obrigação tributária correlata.

Dispositivos Legais: Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, art. 13, § 1º, inciso I, e art. 8º; Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, art. 3º, § 2º, inciso I; Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, art. 1º, § 3º; Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, art. 1º, § 3º; Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002, art. 23, inciso IV; Parecer Normativo CST nº 77, de 23 de outubro de 1986.

Desta forma, considero sem razão à Recorrente.

Conclusão

Diante de todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, afastando a preliminar de nulidade do Despacho Decisório e, no mérito, acolher o resultado da Diligência para reverter as glosas relacionadas a aquisição de bens e serviços como insumos, exceto serviços técnicos a bordo de navio, nos termos do Parecer resultado da diligência.

Assinado Digitalmente

Jorge Luís Cabral