



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10280.005509/2008-69  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-010.875 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 22 de agosto de 2023  
**Recorrente** IMERYS RIO CAPIM CAULIM S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

**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 Nº 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.

**CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. ENERGIA ELÉTRICA. ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.**

Exclui-se da base de cálculo para apuração de crédito do PIS e Cofins referente aos gastos com Energia Elétrica o valor do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário da seguinte forma: **(i) por unanimidade de votos**, em **(i.1)** rejeitar a preliminar de nulidade e, **(i.2)** no mérito, reverter as seguintes glosas: gás acetileno, gás oxigênio, gás argônio, nitrogênio, hélio líquido, glutaraldeído, panos multiuso, espátula, martelo, chave de fenda, alicate, pé de cabra, pistola de ar, macaco hidráulico, disco de corte, disco lixa, serra de fita, régua guia para rolamento, Sikadur, Soft-start, solução tampão pH4, graxeiro, lubrificador automático, mine extrator, saco plástico, pneus de empilhadeiras e equipamentos de proteção

individual, serviço de construção civil, serviço de limpeza industrial, serviços de manutenção, locação de equipamentos, serviços ambientais, despesas de transporte e armazenamento, aquisição de gasolina comum e de óleo diesel. O conselheiro Ricardo Piza di Giovanni acompanhou o relator pelas conclusões com relação às glosas sobre os serviços técnicos marítimos; e **(ii) pelo voto de qualidade**, manter as glosas sobre créditos de PIS e Cofins incidentes sobre o ICMS substituição tributária na aquisição de energia elétrica. Vencidos os conselheiros Alexandre Freitas Costa, Marina Righi Rodrigues Lara, Ricardo Piza di Giovanni (Suplente convocado) e Cynthia Elena de Campos, que revertiam as glosas neste item.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carlos Frederico Schwochow de Miranda - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lazaro Antonio Souza Soares, Alexandre Freitas Costa, Jorge Luis Cabral, Marina Righi Rodrigues Lara, Carlos Frederico Schwochow de Miranda, Ricardo Piza di Giovanni (suplente convocado), Cynthia Elena de Campos, Pedro Sousa Bispo (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente a conselheira Renata da Silveira Bilhim, substituída pelo conselheiro Ricardo Piza di Giovanni.

## Relatório

Por bem retratar a situação dos autos, adota-se o relatório do Acórdão recorrido, que segue transcrito:

Trata-se de pedido de ressarcimento transmitido em 29/04/2008, cumulado com declarações de compensação, em que indicou direito creditório no valor de R\$ 2.691.161,09, resultante da não-cumulatividade da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social apurada no terceiro trimestre de 2006.

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. 255/264, resultando no despacho decisório de fl. 265 (cientificado pessoalmente ao sujeito passivo em 09/04/2012), reconhecendo a existência de crédito no valor de apenas R\$ 2.261.490,42. Na sequência, por intermédio do despacho decisório de fls. 278/279 (cientificado em 31/05/2012 – fl. 297), homologou parcialmente as respectivas declarações de compensação, até o limite do crédito anteriormente reconhecido. Foram os seguintes os fundamentos para tanto adotados:

*“Da análise, constatamos 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 da ficha “Apuração dos Créditos do PIS” e “Apuração dos Créditos da COFINS” dos DACON, como a seguir descrevemos:*

**III.a – BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS (Item 02, da ficha Apuração dos Créditos do DACON)**

### **III.a.1 – Bens que não se Enquadram no Conceito de Insumos**

*Na relação de Notas Fiscais de Aquisições de Bens, fornecida pela contribuinte, que serviram de base para o cálculo dos créditos do PIS e da COFINS, constatamos que diversos itens 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. Em resposta a nossa solicitação de esclarecimentos, o contribuinte descreve a forma de utilização destes itens, ficando evidente para esta fiscalização que os mesmos não são utilizados diretamente no processo produtivo. São bens utilizados em serviços auxiliares, complementares ao processo produtivo, que embora relevantes não se enquadram no conceito de bens utilizados com insumo.*

*Observamos, ainda, que tanto nos DACON quanto nas Relações da Notas Fiscais de Aquisição em determinados meses o contribuinte alocou aquisições de serviços na linha destinada a bens. Como ambas dão direito a crédito, entendemos não haver irregularidade passível de sanção em relação às alocações indevidas.*

### **III.a.2 – Diferença entre DACON e Relação NF de Aquisições de Insumo**

*No mês de abril e setembro de 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 pela 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, procedemos à glosa dos valores das notas fiscais relativas aos itens III.a.1 e III.a.2. Estes valores serão 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.*

### **III.b. SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS (Item 03, da ficha Apuração dos Créditos do DACON)**

#### **III.b.1. – Serviços que não se Enquadram no Conceito de Insumos**

*Na Relação de Notas Fiscais de Aquisições de Serviços utilizados como insumos apresentadas pelo contribuinte, que serviram de base para o cálculo dos créditos do PIS e da COFINS e das notas fiscais, constatamos que diversos serviços referem-se à 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 na mencionada Relação, denunciam que os mesmos não se enquadram no conceito de insumos, pois, embora relevantes, não agem diretamente no processo produtivo.*

*Observamos, ainda, que tanto nos DACON quanto nas Relações das Notas Fiscais de Aquisição em determinados meses, o contribuinte alocou aquisições de bens na linha destinada a serviços. Como ambas dão direito a crédito, entendemos não haver irregularidade passível de sanção em relação às alocações indevidas.*

#### **III.b.2 – Diferença entre DACON e Relação NF de Aquisições de Insumo**

*No mês de novembro de 2007 (...)*

### **III.c. ENERGIA ELÉTRICA UTILIZADA COMO INSUMO (Item 04, da ficha Apuração dos Créditos, do DACON)**

#### **III.c.1 – Crédito Indevido de Energia Elétrica**

*O contribuinte apresentou, ainda, Relação das Notas Fiscais de Aquisição de Energia Elétrica. Analisando a relação e as notas fiscais, constatamos as seguintes irregularidades:*

*a) Utilização indevida do valor do ICMS Substituição Tributária, destacados nas notas fiscais do fornecedor Rede Comercializadora de Energia S.A., na base de cálculo do PIS e da COFINS, visto que não incidem os referidos tributos sobre ICMS Substituição Tributária.*

*b) Utilização em duplicidade, em março de 2007, (...).*

*c) Utilização de crédito extemporâneos nos meses de março e dezembro de 2007 (...)*

### **III.c.2 – Diferença entre DACON e Relação NF de Energia Elétrica**

*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 (...) diferem dos valores informados nos DACON (...).*

*Assim, procedemos à glosa dos valores (...). Estes valores estão demonstrados na planilha denominada 'RELAÇÃO DA ENERGIA ELÉTRICA SEM DIREITO A CRÉDITO DO PIS E DA COFINS' anexa a este Relatório.*

*Para melhor compreensão, elaboramos 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 que denominamos de 'RESUMO MENSAL DO CRÉDITO SOLICITADO, GLOSADO E DEFERIDO', todas partes integrantes deste Relatório."*

O interessado, por sua vez, apresentou tempestivamente, em 02.07.2012, a manifestação de inconformidade de fls. 320/349 (direcionada ao processo administrativo nº 10280.721934/2012-85, em apenso, e que se contrapõe ao despacho decisório que homologou apenas parcialmente as declarações de compensação objeto dos autos), em que alega:

*"Conforme descrito no Despacho Decisório ora impugnado, a homologação parcial dos pedidos de compensação em questão deu-se em razão da decisão proferida no processo administrativo nº 10280.005509/2008-69, baseado no Relatório de Fiscalização (...).*

*Após ciência do Despacho Decisório nº 368/2012, a Requerente apresentou competente Manifestação de Inconformidade em 09/05/2012, requerendo o reconhecimento da validade dos créditos apresentados (...).*

*Ocorre que, conforme exposto, o referido pedido de ressarcimento está relacionado com o presente processo de compensação, pois trata do mesmo crédito.*

*Diante disso, faz-se necessária a união de ambos os processos (...), como medida de economia processual, a fim de evitar decisões contraditórias (...).*

*(...)*

*O Despacho Decisório é ato administrativo de caráter decisório (...).*

*Na condição de ato decisório e que impõe obrigação ao contribuinte, deve estar devidamente motivado (...).*

*(...)*

*(...) observa-se que o despacho decisório fere o dever de motivação, quando deixa de apresentar justificativas para indeferimento dos pedidos de compensação, remetendo a motivação a outro despacho decisório, que por sua vez, remete ao Relatório de Fiscalização.*

*Além disso, fere o princípio da ampla defesa e contraditório, pois não apresenta claramente os valores a que foram glosados cada um dos pedidos de compensação em questionamento.*

*Ademais, não demonstrou a d. Fiscalização qualquer montante de abatimento dos valores a título de juros e multa (...).*

*(...)*

*Uma vez que as formas decorrem sempre de pré-determinação legal, o vício de forma atenta contra a própria legalidade do ato e pode gerar a sua nulidade. (...)*

*(...)*

*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.*

*(...)*

### **III.2.A. Aquisições utilizadas na produção**

*Afora os itens pormenorizados nos tópicos a seguir, a d. Fiscalização impediu o creditamento de diversos serviços e insumos adquiridos pela Requerente e que estão intrinsecamente ligados ao processo produtivo e a manutenção dos equipamentos da linha de produção. (...)*

*Neste ponto, necessário esclarecer a utilização dos produtos adquiridos como insumos e glosados pela d. Fiscalização, relacionando sua participação no processo produtivo e, portanto, passível de creditamento, a saber:*

*a) Gás Acetileno e gás oxigênio: Utilizado para corte de chapas e perfis na manutenção dos equipamentos da produção.*

*b) Gás Argônio: Utilizado para fazer solda na manutenção dos equipamentos da produção.*

*c) Nitrogênio: Utilizado nas linhas de alta pressão do equipamento tube press.*

*d) Hélio Líquido: Utilizado na refrigeração dos núcleos dos separadores magnéticos criogênicos.*

*e) Gás freon e gás refrigerante: Utilizados nos aparelhos de refrigeração e ar condicionado.*

- f) *Glutaraldeído: biocida adicionado no caulim para transporte através do mineroduto para evitar crescimento de bactérias e corrosão microbiológica no tubo.*
- g) *Graxeiro: Utilizado na manutenção das máquinas e equipamentos da fábrica.*
- h) *Panos multiuso: Utilizado para limpeza de peças e equipamentos da produção.*
- i) *Papel para cópia xerográfica: Material de expediente utilizado na fábrica.*
- j) *Espátula, martelo, chave de fenda, alicate, pé de cabra: Utilizados nos serviços de manutenção dos equipamentos e máquinas da produção.*
- k) *Pistola de ar: Utilizado para limpeza de peças e equipamentos da produção.*
- l) *Macaco hidráulico: Utilizado na manutenção das máquinas e equipamentos da produção.*
- m) *Disco de corte: Utilizado para corte de chapas e perfis na manutenção das máquinas e equipamentos da produção.*
- n) *Disco lixa: Utilizado para desbaste de peças na manutenção das máquinas e equipamentos da produção.*
- o) *Serra de fita: Utilizado para corte de tarugos de aço e outros tubos metálicos na manutenção de máquinas e equipamentos da produção.*
- p) *Luminária: Utilizado como suporte para lâmpadas da produção.*
- q) *Régua guia para rolamento: Utilizado como guia para movimentação dos canisters dos equipamentos separadores magnéticos.*
- r) *Sikadur: Utilizado nos chumbadores de bases de bombas na produção.*
- s) *SoftStar: Utilizado para dar partida em motores de produção.*
- t) *Solução tampão pH4: Utilizado no laboratório de análises para verificação de impurezas do caulim produzido.*
- u) *Trapo de pano para limpeza: Utilizado para limpeza de peças e equipamentos na manutenção da fábrica.*
- v) *Lubrificador automático: Utilizado na lubrificação dos ventiladores de secagem e em bombas da produção.*
- w) *Mine extrator: Utilizado para extrair parafusos na manutenção das máquinas e equipamentos da produção.*
- x) *Saco plástico: Utilizado para coleta de lixo na fábrica.*
- y) *Tinta: Utilizado para pintura de guarda-corpo, motores, bombas e tubos na manutenção das máquinas e equipamentos da produção.*
- z) *Pneus: Utilizado em carrinho de plataforma, bicicletas, veículos, empilhadeiras da fábrica.*

*Necessário 'parêntese' no que tange à utilização do hélio líquido no conjunto de separadores magnéticos criogênicos, com função de manter frias as bobinas supercondutoras que criam o campo magnético de alto teor, permitindo a utilização de altas correntes com economia de energia no processo. Os separadores magnéticos separam o caulim dos contaminantes ferrosos que alteram a cor do produto, portanto, de ação direta sobre o produto final.*

*É direta, também, a utilização do Glutaraldeído, como biocida adicionado no caulim para transporte através do mineroduto para evitar crescimento de bactérias e corrosão microbiológica no tubo.*

*Demonstrada a utilização de tais itens no processo produtivo, seja como insumos diretos nos equipamentos e consumidos no processo produtivo, ou indiretos, na manutenção destes equipamentos, resta claro que estas despesas representam verdadeiras despesas necessárias ao processo de produção (...).*

### **III.2.B. Serviços Ambientais**

*A d. Fiscalização glosou o creditamento de insumos pela contratação de serviços relacionados à manutenção e preservação ambiental das áreas utilizadas pela Requerente, tais como o reflorestamento, manutenção do viveiro de mudas, consultoria para controle dos lençóis freáticos, da qualidade do solo etc.*

(...)

*A preservação ambiental, apesar de não se tornar resultado do processo produtivo, deve obrigatoriamente (...) ser promovida pela empresa. Portanto, a promoção da preservação ambiental é atividade plenamente ligada à produção, devendo assim ser considerada para fins de creditamento (...).*

### **III.2.C. 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 10.833/03 e manifestado pelo Fisco na Solução de Consulta nº 199, de 27.05.2010.*

### **III.2.D. Despesas de Frete e Armazenagem**

*(...) a Solução de Consulta nº 210/2009 abaixo transcrita, deixa claro que os serviços de transporte de bens entre (e dentro) os estabelecimentos industriais do contribuinte, desde que ainda em fase de industrialização, devem ser entendidos como despesas de transporte e, portanto, geram direito a crédito (...).*

(...)

*Aplicando tal entendimento ao processo produtivo da Requerente, conforme descrito anteriormente, o caulim inacabado é transportado e armazenado em diversos locais, inclusive considerando a distância entre a mina e planta de beneficiamento.*

*Assim, considerando que a última filtragem é realizada entre o silo de armazenamento e o navio, nos filtros denominados tube press, é evidente que o produto final, pronto para entrega ao consumidor, é obtido após esta última filtragem, quando da saída da rampa e estocagem no navio (...).*

*Incluem-se neste campo as despesas de aquisição de tábuas e páletes (pallets) de madeira, utilizados no transporte do produto caulim, inclusive de suporte às embalagens (big bags) nas empilhadeiras e transportadores. (...)*

*Deste modo, todos os insumos e serviços relacionados aos serviços de frete, transporte e armazenagem, devem ser considerados como direito ao crédito, anulando a decisão da d. Fiscalização e realizando a compensação pleiteada pela empresa.*

### **III.2.E. Aquisição de Combustíveis e Lubrificantes**

*No mesmo intuito do item anterior, no tocante às despesas de transporte, a aquisição de gasolina comum (utilizada nos veículos da fábrica para transporte de materiais), de gás GLP (utilizado nas empilhadeiras) e de lubrificantes em geral não podem ser desconsideradas, pois são essenciais para a realização do processo produtivo, sem os quais não é possível obter o produto final.*

*Isso porque todo o deslocamento de material utilizado no processo produtivo entre as áreas de extração (mina) e beneficiamento, seja qual for sua natureza, é feito por meio de veículos, os quais utilizam diretamente os óleos lubrificantes.*

*Novamente depara-se com nítida despesa totalmente inserida na produção do caulim, devendo assim ser considerada, nos termos do artigo 3º, II, da Lei 10.637/2002 e Solução de Divergência COSIT n.º 37/2008. (...)*

### **III.2.F. Aquisição de Óleo Diesel**

*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.*

*(...) o processo produtivo do caulim pressupõe o transporte e deslocamento 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 que é realizado por veículos (tratores e caminhões gigantes voltados à mineração de grande porte) movidos a óleo diesel e por um mineroduto, ao qual o caulim é bombeado através de geradores também movidos a óleo diesel, restando patente sua aplicação no processo de produção Requerente (...).*

### **III.3. DA SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT n.º 37/08**

*(...)*

*Confirmando 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. 23SRRF/2ª 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. 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. (...)*

(...)

*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 nº. 10.833/03 e da Lei nº 10.637/02 expressamente prevê a possibilidade de apurar créditos relativos aos bens e serviços e, frise-se, não restringiu esse direito de créditos a qualquer das espécies de insumos, tendo inclusive deixado expresso a possibilidade de utilização de combustíveis e lubrificantes 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.*

#### **III.4. O DIREITO A CRÉDITO DE PIS E COFINS INCIDENTES SOBRE O ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NA AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA**

*Conforme consta na letra 'a' do item III.c.1 – 'Crédito Indevido de Energia Elétrica' do Relatório de Fiscalização (...), afirma o fisco que houve utilização indevida do crédito de PIS e COFINS, visto que, segundo ele, tais tributos não incidem sobre ICMS Substituição Tributária.*

(...)

*No entanto, conforme será demonstrado, tal fundamento não está de acordo com os dispositivos legais que tratam da matéria.*

(...)

*Consoante prevê referido dispositivo [Art. 128 do CTN], a responsabilidade dá-se por substituição quando a obrigação surge diretamente para o substituto, a quem cabe recolher o tributo devido pelo contribuinte, mas com recursos alcançados pelo próprio substituído ou dele retidos.*

(...)

*No plano do ICMS, a Substituição Tributária é definitiva e irrecuperável dentro da sistemática da escrituração fiscal (...).*

*Como imposto definitivo, o ICMS pago pelo contribuinte substituído não pode ser restituído, devendo compor o custo de aquisição da mercadoria adquirida no regime substituição tributária.*

*Outro não é o entendimento emanado pela 1ª Turma do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, no sentido de se enquadrar como custo os tributos incidentes na aquisição de mercadorias que não sejam recuperáveis (...).*

*Desta feita, tendo em vista que o ICMS por substituição tributária compõe o custo de aquisição de mercadoria que o substituído adquire, é direito da impugnante descontar créditos de PIS e COFINS sobre o imposto recolhido por substituição.*

*Não bastasse isso, com o advento das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 (...), seus artigos 3º delinearam a hipótese de creditamento das pessoas jurídicas com relação aos referidos tributos, relativo a energia elétrica consumida no estabelecimento da pessoa jurídica (...)*

(...)

*Como se verifica, o legislador tornou clara a possibilidade de creditamento das pessoas jurídicas com relação a aquisição de energia elétrica.*

(...)

*Portanto, a manutenção da glosa dos créditos de PIS e da COFINS, nos termos da decisão recorrida, baseados no entendimento de que não incidem os referidos tributos sobre ICMS Substituição Tributária não deve ser mantida, uma vez que os créditos utilizados estão em absoluta conformidade com a determinação legal.*

Também foi juntada aos autos a manifestação inconformidade direcionada ao processo administrativo nº 10280.005509/2008-69 (fls. 420/443), a qual exibe rigorosamente, quanto ao mérito das glosas procedidas pela unidade de origem, as mesmas alegações acima sumariadas.

Em 27 de novembro de 2012, através do Acórdão 01-25.693, a 3ª Turma da DRJ em Belém, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade (fls. 465 a 486), nos termos da seguinte ementa:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

ATO ADMINISTRATIVO. VÍCIO. INEXISTÊNCIA.

Inexiste nulidade em ato administrativo que se tenha revestido das formalidades previstas no art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, com as alterações da Lei nº 8.748/1993 e que exiba os demais requisitos de validade que lhe são inerentes.

PAF. DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões administrativas relativas a terceiros não possuem eficácia normativa, uma vez que não integram a legislação tributária de que tratam os arts. 96 e 100 do Código Tributário Nacional.

PAF. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo contribuinte.

COFINS NÃO-CUMULATIVA. INSUMOS. CRÉDITOS.

No cálculo da Cofins Não-Cumulativa somente podem ser descontados créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, assim entendidos os bens aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de bens destinados à venda, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado ou, ainda, sobre os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação do produto.

DCOMP. HOMOLOGAÇÃO. LIMITE DO DIREITO CREDITÓRIO.

As declarações de compensação apresentadas à Secretaria da Receita Federal do Brasil somente podem ser expressamente homologadas no exato limite do direito creditório efetivamente comprovado pelo sujeito passivo.

Inconformada, a recorrente interpôs recurso voluntário, no qual reproduz, na essência, as razões apresentadas por ocasião da manifestação de inconformidade quanto ao mérito do seu direito creditório.

Requer, preliminarmente, a manutenção do processo n.º 10280.721934/2012-85 apenso ao presente processo e a suspensão da exigibilidade dos supostos débitos tributários, bem como a nulidade do despacho decisório.

No mérito, pede a reforma do acórdão proferido pela 3ª Turma da DRJ em Belém, a fim de que seja reconhecido o direito creditório pleiteado em sua integralidade e homologadas as declarações de compensação, nos termos do pedido à seguir transcrito:

#### IV. O PEDIDO

100. Diante do exposto, requer seja acolhido o presente Recurso Voluntário para reconhecer o crédito solicitado pela Recorrente, homologando integralmente as PER/DCOMP's n.º 16476.11882.290408.1.3.09-3606, 34710.26719.300608.1.3.09-0406, 13706.85493.290808.1.3.09-9074, 37953.71149.040608.1.3.09-0041, 10366.29403.310708.1.3.09-2942, 1370685493.290808.1.3.09-9074 e 06427.63734.290908.1.3.09-3816, com a extinção dos débitos nos termos do art. 156, II, do Código Tributário Nacional, tendo em vista a regularidade dos créditos apontados pela Recorrente.

101. Requer a manutenção do Processo de Cobrança n.º 10280.721934/2012-85 apenso 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.

102. 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 Chohff (OAB/SP 205.034/SP), sob pena de nulidade.

É o relatório.

### Voto

Conselheiro Carlos Frederico Schwochow de Miranda, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo, preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

#### **Do processo administrativo n.º 10280.721934/2012-85**

Quanto à primeira preliminar suscitada, cabe destacar que já se encontra satisfeito o apelo da recorrente, uma vez que o processo administrativo n.º 10280.721934/2012-85 se encontra apensado ao presente processo, bem como mantida a suspensão da exigibilidade dos respectivos débitos tributários.

#### **Da nulidade dos despachos decisórios**

A recorrente alega ainda, 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.

Não assiste razão à recorrente.

Nesse sentido, o voto condutor do Acórdão recorrido muito bem aborda a questão da nulidade suscitada e, sendo assim, peço vênia para transcrever alguns trechos do mesmo, os quais adoto como razões de decidir:

Sustenta o sujeito passivo a nulidade do despacho decisório ante a ausência de motivação, por deixar de apresentar justificativas para o indeferimento dos pedidos de compensação, remetendo a outro despacho decisório que, por sua vez, remete a relatório de fiscalização, e também por não apresentar claramente os valores glosados, em ofensa à ampla defesa e ao contraditório, também incidindo em vício de forma, por não demonstrar o abatimento a título de juros e multa.

Veja-se, neste passo, que se encontra estampado no ato administrativo em questão (relatório de fiscalização de fls. 255/264) a identificação de todos os itens objeto de glosa, com os fundamentos colhidos para tanto e indicação das planilhas em que os mesmos foram consolidados, **tratando-se de documentos que foram todos devidamente juntados aos autos**, resultando no despacho decisório de fl. 265 e no despacho decisório de fls. 278/279. Como, nos termos do § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784/1999, **a motivação do ato administrativo pode constar de pareceres, informações, decisões ou propostas anteriores**, verifica-se, de plano, que simplesmente inexistem razões 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.

Ressalte-se, por outro lado, quanto à delimitação legal das invalidades do ato administrativo, também prescritas no âmbito do Decreto nº 70.235, de 1972, o disposto no art. 59 do referido diploma:

*“Art. 59. São nulos:*

*I - Os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II - Os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

*§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.*

*§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.*

*Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.”*

A simples leitura do texto normativo que delimita o tema indica a trilha a ser tomada pelo intérprete, **no sentido de que nenhuma nulidade ocorre se não há prejuízo para a defesa do sujeito passivo.**

No caso concreto, conforme acima descrito, **inexiste qualquer violação à legalidade ou à ampla defesa**, haja vista os notórios fundamentos colhidos pela autoridade fiscal para sua conclusão, além da própria inconformidade apresentada pelo sujeito passivo, na qual demonstra perfeita cognição, fática e jurídica, dos motivos pelos quais foi parcialmente rejeitada sua pretensão.

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 nº 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.**

Conclui-se, pois, que os atos resistidos revestiram-se das formalidades previstas no art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, com as alterações introduzidas pela Lei nº 8.748/1993, não havendo incidido em quaisquer dos vícios que lhe poderiam retirar a validade (grifos nossos).

Dessa forma, não vejo reparo no procedimento conduzido pela Autoridade Fiscal e corroborado pela decisão da 3ª Turma da DRJ em Belém, devendo ser rejeitada a alegação de nulidade dos respectivos despachos decisórios.

#### Do mérito

Inicialmente, é importante salientar que não há que se discutir o conceito de insumos, para fins de crédito de PIS e Cofins, que não seja aquele determinado pelo STJ no Recurso Especial nº 1.221.170-PR, submetido ao rito dos recursos repetitivos, **ou seja, à luz dos critérios da essencialidade ou relevância**, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Como amplamente debatido por este Conselho, o **conceito de insumos**, no âmbito da não cumulatividade das contribuições para o PIS e Cofins, **não é contábil, ou econômico, mas sim jurídico**, nos termos do Voto Condutor da Ministra Regina Helena Costa, no já conhecido precedente vinculante do Egrégio Superior Tribunal de Justiça:

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) (grifos nossos).

A seu turno, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional expediu a Nota SEI nº 63/2018, na qual, além de dispensar os procuradores de recorrerem quanto ao tema, conceitua os mesmos critérios de essencialidade e relevância.

Destaco o seguinte trecho de seu texto:

Observa-se que o STJ adotou a interpretação intermediária acerca da definição de insumo, **considerando que seu conceito deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância**. 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. Vale destacar que os **critérios de essencialidade e relevância estão esclarecidos no voto da Ministra Regina Helena Costa**, de maneira que se entende como critério da essencialidade aquele que “diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço”, a) “constituindo elemento essencial e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço” ou “b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”. Por outro lado, o critério de relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja: a) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva” b) seja “por imposição legal” (grifos nossos).

No mesmo sentido é o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, da Secretaria da Receita Federal do Brasil, com a seguinte ementa:

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

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

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

- a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:
  - a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;
  - a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;
- b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:
  - b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;
  - b.2) “por imposição legal”.

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

No caso concreto aqui analisado, após detalhar o processo produtivo do caulim, que se inicia na extração do minério e culmina no depósito final do produto acabado, com diversas etapas de beneficiamento, a recorrente passa a demonstrar a relação de cada um dos insumos e serviços glosados com o processo produtivo da empresa.

### **Aquisições de insumos utilizados na produção**

Quanto aos gases utilizados nos processos industriais ou na manutenção dos equipamentos da produção, sendo “**gás acetileno, gás oxigênio, gás argônio, nitrogênio e hélio líquido**”, todos atendem aos requisitos de essencialidade ou relevância, porque se inserem direta ou indiretamente no processo produtivo.

As exceções são o “**gás freon e o gás refrigerante**”, para os quais não restou comprovado que estão inseridos, direta ou indiretamente, no processo produtivo da recorrente, uma vez que tratam-se de gases comumente utilizados em sistemas de climatização e ar condicionado.

As demais aquisições estão de acordo com o conceito de insumos à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, consoante o “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques, conforme bem demonstrado no recurso voluntário aqui analisado e especialmente no laudo técnico apresentado (fls. 155 a 160) e na resposta ao termo de intimação da DRF Belém (fls. 166 e 167).

Portanto, nestes itens, devem as glosas ser revertidas.

Quanto aos materiais e ferramentas relacionados pela recorrente, com a indicação de sua participação no processo produtivo ou na manutenção dos equipamentos da produção, não há o que se discutir quanto ao enquadramento como insumos nas aquisições de “**glutaraldeído, panos multiuso, espátula, martelo, chave de fenda, alicate, pé de cabra, pistola de ar, macaco hidráulico, disco de corte, disco lixa, serra de fita, régua guia para rolamento, Sikadur, Soft-start, solução tampão pH4, graxeiro, lubrificador automático, mine extrator, saco plástico, pneus de empilhadeiras e equipamentos de proteção individual**”.

Portanto, também nestes itens, devem as glosas ser revertidas.

Os materiais descritos como “**papel A4, luminária, tintas e cimentos**” não atendem aos requisitos de essencialidade ou relevância, tanto pela aplicação do “teste de subtração”, quanto pela ausência de adequada demonstração no recurso aqui analisado.

### **Serviços utilizados na produção**

A recorrente alega que os seguintes serviços estão diretamente ligados às fases de produção do caulim, desde a extração do minério *in natura* até o depósito do produto acabado no porto da própria empresa, onde a produção é embalada e preparada para venda:

#### III. Serviços

- a) **Serviço de construção civil:** serviços não relacionados a bens do ativo imobilizado, como montagem de tubulação, terraplanagem, adequação da área da mina, etc.
- b) **Serviço de limpeza industrial:** lavagem de placas e limpeza das áreas de produção.
- c) **Serviços de manutenção:** serviços de manutenção e montagem industrial em geral, assistência técnica, instalação elétrica, rebobinamento de motores, usinagem de peças e conserto de máquinas e equipamentos da linha de produção.
- d) **Serviço técnico marítimo:** inspeção e certificação de condições de porões e tanques de navios, p/ receberem cargas de caulim, bem como de calibração de equipamentos e instrumentos de medição.

Não atende aos requisitos de essencialidade ou relevância o “**serviço técnico marítimo**”, por não integrar o processo produtivo do caulim, estando vinculado a etapa posterior ao depósito do produto acabado. Tal conclusão torna-se ainda mais evidente quando se aplica o raciocínio proposto pelo “teste de subtração” para compreensão do conceito de insumos.

Para os demais serviços, ou seja, “**serviço de construção civil, serviço de limpeza industrial e serviços de manutenção**”, devem as glosas ser revertidas.

### **Locação de equipamentos**

A recorrente apresenta os seguintes argumentos quanto à possibilidade de utilização de créditos oriundos da 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 que a locação de carretas, cavalos mecânicos, empilhadeiras e tratores “*destinam-se à atividade não-industrial da pessoa jurídica, inexistindo, pois, autorização normativa à apuração de créditos*”.

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. Ademais, ainda que fosse ignorada a atual posição do CARF (*doc. 01*) em considerar a extração e o transporte como parte integrante do processo produtivo, o que não se espera, o artigo 3º, IV, da Lei 10.637/02, não faz distinção à utilização da locação diretamente à fase de produção.

Uma vez que a extração de minério não pode ser realizada a contento sem o maquinário apropriado, a locação de máquinas, equipamentos e veículos é imprescindível para a atividade produtiva da recorrente, restando atendidos os requisitos da essencialidade ou relevância. Por consequência lógica, é lícito o crédito pretendido.

Nesse sentido, a própria legislação permite tal creditamento, conforme disposto expressamente nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003:

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

(...)

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

Sendo assim, devem as glosas ser revertidas.

### **Serviços ambientais**

A recorrente apresenta os seguintes argumentos quanto à possibilidade de utilização de créditos oriundos da contratação de serviços relacionados a manutenção e preservação ambiental:

63. A d. Fiscalização glosou o creditamento de insumos pela contratação de serviços relacionado a manutenção e preservação ambiental das áreas utilizadas pela Recorrente, aqui identificado como serviços de análise físico-química e bacteriológica dos lençóis freáticos no entorno da propriedade da Recorrente.

64. Pela natureza das atividades da Recorrente, embora não poluente pela baixa utilização de produtos químicos, a extração de minérios da natureza, em mina a céu aberto, é exigido das empresas mineradoras a reposição do solo fértil, bem como da vegetação nativa após a utilização da mina.

65. Além disso, a mina da Recorrente, localizada no Município de *Ipixuna do Pará* as beiras do Rio Capim Caulim, é cercada de mata nativa, ao qual qualquer impacto deve ser constantemente avaliado.

66. Deste modo, a preservação ambiental torna-se não resultado do processo produtivo, mas obrigatoriedade das empresas, seja por imposição legal, seja por consciência ecológica das empresas, portanto, atividade plenamente ligada à produção, devendo assim ser considerada para fins de creditamento de PIS e COFINS.

Tendo em vista o aspecto ambiental envolvido, sobretudo a obrigação legal do adequado tratamento de rejeitos do processo produtivo, encontram-se atendidos os critérios de essencialidade ou relevância.

Sendo assim, devem as glosas ser revertidas.

### **Despesas de transporte e armazenagem**

Sustenta a recorrente que o caulim inacabado é transportado e armazenado em diversos locais, considerando, entre outros fatores, a distância entre a mina e a planta de beneficiamento. Afirma ainda que somente após a última filtragem, realizada entre o silo de armazenamento e o navio, nos filtros denominados *tube press*, é que pode ser obtido o produto final, pronto para entrega ao consumidor.

Por tais peculiaridades do processo produtivo do caulim, solicita a recorrente que todos os gastos com serviços relacionados a frete, transporte e armazenagem, incluindo as despesas com aquisição de tábuas, *pallets* e *big bags*, sejam passíveis de creditamento no regime da não cumulatividade da Cofins.

Embora a recorrente não tenha fornecido subsídios suficientes para a análise de tais despesas à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, consultando a “relação das compras de bens e serviços sem direito a crédito do PIS e da Cofins” disponibilizada pela fiscalização (fls. 222 a 231), os seguintes itens se enquadram nas despesas de transporte e armazenagem aqui analisadas:

- Serviço de transporte e armazenamento de resíduos sólidos industriais;
- Serviço de transporte de uma polia e bucha;
- Serviço de transporte de ácido sulfúrico; e
- Serviço de ensacamento, armazenamento e carregamento de big bags.

No que diz respeito ao “**serviço de transporte e armazenamento de resíduos sólidos industriais**”, é lícito o crédito pretendido, seja por ser a destinação de tais resíduos imprescindível a atividade produtiva da recorrente, seja por tratar-se de serviço necessário a preservação do meio ambiente.

Quanto aos serviços de “**transporte de uma polia e bucha**” e “**transporte de ácido sulfúrico**”, cabe destacar que tratam-se de operações eventuais, conforme Nota Fiscal nº 39, de 13/07/2006 (fl. 224) e Nota Fiscal nº 1524, de 31/08/2006 (fl. 228), relacionadas ao transporte de equipamentos industriais e matéria-prima, portanto, imprescindíveis para a atividade produtiva da recorrente.

Por fim, quanto ao “**serviço de ensacamento, armazenamento e carregamento de big bags**”, o laudo técnico apresentado pela recorrente (fls. 155 a 160) assim descreve o que seria a última etapa do processo produtivo do caulim:

**13. Estocagem e embarque de polpa:** Já no porto dentro da IRCC, ao produto da fase de secagem é adicionado **peróxido de hidrogênio e biocidas** para desinfecção e preservação da polpa, ao qual é estocada em tanques a granel **ou ensacadas em big-bags**, através de um conjunto de 20 filtros de alta pressão (*tube press*), para posterior embarque nos navios (grifos nossos).

Como pode ser verificado, trata-se de etapa essencial ao ciclo produtivo, na qual ainda são adicionados peróxido de hidrogênio e biocidas, e portanto anterior à obtenção do produto final, além de serem utilizados os *big bags* para o armazenamento da produção até o efetivo embarque em navios.

Sendo assim, por tudo que foi aqui discutido, e tendo em vista as particularidades do processo produtivo da recorrente, devem ser revertidas as glosas referentes às despesas de transporte e armazenagem.

### **Aquisição de gasolina comum**

A recorrente apresenta os seguintes argumentos quanto à possibilidade de utilização de créditos oriundos da aquisição de gasolina comum utilizada nos veículos da fábrica para o transporte de materiais:

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

74. 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.

De fato trata-se de situação expressamente tipificada no artigo 3º, inciso II, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003:

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

(...)

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 n.º 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; (grifos nossos).

Cabe salientar que o Acórdão de Manifestação de Inconformidade, proferido pela DRJ Belém e aqui recorrido, manteve a glosa pelos seguintes motivos (fl. 485):

Quanto à gasolina comum, gás GLP e óleo diesel (utilizados, respectivamente, nos veículos da fábrica para transporte de materiais, nas empilhadeiras e nos caminhões para transporte de caulim), bem como em relação a lubrificantes em geral, 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.

Nesse sentido, o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018, portanto posterior à decisão da 3ª Turma da DRJ em Belém, assim determina:

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, conseqüentemente, 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.

Sendo assim, devem as glosas ser revertidas.

### **Aquisição de óleo diesel**

A recorrente apresenta os seguintes argumentos quanto à possibilidade de utilização de créditos oriundos da aquisição de óleo diesel utilizado nos caminhões para transporte de caulim e nos geradores de energia elétrica:

75. 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.

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

77. Por esta razão que 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 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.

Portanto, devem as glosas ser revertidas.

### **O direito a crédito de PIS e Cofins incidentes sobre o ICMS substituição tributária na aquisição de energia elétrica**

Informa a Autoridade Fiscal que houve a utilização indevida dos valores do ICMS substituição tributária destacados nas notas fiscais do respectivo fornecedor, uma vez que não incidem o PIS e a Cofins sobre tais valores.

O valor do ICMS cobrado no regime de substituição tributária não integra a base de cálculo das contribuições devidas pelo contribuinte substituto, motivo pelo qual não sofre, de fato, a incidência de PIS e Cofins em tal etapa.

Por seu tempo, o ICMS substituição tributária pago pelo adquirente na condição de substituto não integra o valor de aquisição da mercadoria (no presente caso a energia elétrica), por não constituir custo de sua aquisição (uma vez que não se encontra embutido - “por dentro” - no preço constante da nota fiscal). Dessa forma, não pode a interessada pretender apurar créditos decorrentes da não cumulatividade da contribuição social sobre tais receitas.

Nesse sentido colaciono os seguintes precedentes deste Conselho:

#### **ENERGIA ELÉTRICA. FORNECEDOR LOCALIZADO EM OUTRO ESTADO DA FEDERAÇÃO. ICMS-ST. IMPOSSIBILIDADE DO CRÉDITO.**

Quando a energia elétrica é adquirida para consumo da indústria, mas o fornecedor está localizado em outro estado da federação, a Constituição Federal estabelece imunidade de ICMS próprio na venda da energia. No entanto, há incidência de ICMS-ST na entrada da energia no estado de destino, cujo contribuinte é o próprio adquirente. O fornecedor é obrigado a recolher em nome deste contribuinte, por substituição tributária, o ICMS devido na operação. Este ICMS-ST destacado no documento fiscal não integrou o preço da energia elétrica e, portanto, sobre este montante não houve incidência do PIS e da COFINS. A parcela referente ao ICMS-ST deve ser excluída da base de cálculo dos créditos das contribuições nos termos do art. 3º, § 2º, I da Lei nº 9.718/1998.

**(Acórdão nº 3301-005.719 – 3ª Câmara / 1ª TO, Sessão de 26 de fevereiro de 2019)**

#### **ENERGIA ELÉTRICA. ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.**

Exclui-se da base de cálculo para apuração de crédito do PIS e Cofins referente aos gastos com Energia Elétrica o valor do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário (ST).

**(Acórdão nº 3402-005.143 – 4ª Câmara / 2ª TO, Sessão de 18 de abril de 2018)**

#### **CRÉDITOS NÃO CUMULATIVIDADE. ENERGIA ELÉTRICA. ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.**

A pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica, não compreendido o ICMS-ST.

**(Acórdão nº 3401-003.792 – 4ª Câmara / 1ª TO, Sessão de 23 de maio de 2017)**

Portanto, devem as glosas ser mantidas.

### **Dispositivo**

Pelo exposto, rejeito a preliminar de nulidade e, no mérito, conheço do recurso voluntário, dando-lhe parcial provimento para reverter as seguintes glosas: gás acetileno, gás oxigênio, gás argônio, nitrogênio, hélio líquido, glutaraldeído, panos multiuso, espátula, martelo, chave de fenda, alicate, pé de cabra, pistola de ar, macaco hidráulico, disco de corte, disco lixa, serra de fita, régua guia para rolamento, Sikadur, Soft-start, solução tampão pH4, graxeiro, lubrificador automático, mine extrator, saco plástico, pneus de empilhadeiras e equipamentos de proteção individual, serviço de construção civil, serviço de limpeza industrial, serviços de manutenção, locação de equipamentos, serviços ambientais, despesas de transporte e armazenamento, aquisição de gasolina comum e de óleo diesel.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Frederico Schwochow de Miranda