



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10280.005512/2008-82
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-010.904 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de maio de 2021
Recorrente IMERYS RIO CAPIM CAULIM S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida. No mérito, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para reverter as seguintes glosas: Gás Acetileno, gás oxigênio, Gás Argônio, Nitrogênio, Hélio Líquido, Gás fréon, gás refrigerante, Glutaraldeído, 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, Equipamentos de Proteção Individual, pano multiuso, sacos plásticos, pneus para empilhadeiras da fábrica, carrinho plataforma, Serviço de Construção Civil, Serviço de limpeza industrial, Serviços de Manutenção, Locação de equipamentos, Serviços Ambientais, Aquisição de Gasolina Comum e de Óleo Diesel.

Vencidos: O conselheiro Muller Nonato Cavalcanti Silva que reverteu também todos os custos com pneus, independente da destinação e não reverteu as glosas com serviços de manutenção.

A conselheira Larissa Nunes Girard que não reverteu as glosas referentes a pano multiuso, sacos plásticos, pneus para empilhadeiras da fábrica e carrinho plataforma.

A conselheira Denise Madalena Green que não reverteu as glosas referentes a pano multiuso e sacos plásticos.

O conselheiro Jorge Lima Abud que não reverteu as glosas referentes a pano multiuso, sacos plásticos, pneus para empilhadeiras da fábrica e carrinho plataforma. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Raphael Madeira Abad sobre a reversão das glosas referentes a pano multiuso, sacos plásticos, pneus para empilhadeiras da fábrica e carrinho plataforma. Declarou-se impedido de participar do julgamento o conselheiro Walker Araújo, substituído pelo conselheiro Muller Nonato Cavalcanti Silva.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Relator

(assinado digitalmente)

Raphael Madeira Abad – Redator Designado

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

Relatório

Ano: 2006

Trimestre: 1º Trimestre

Empresa Teve Receita de Exportação no Período: SIM

Empresa Adquiriu Matérias-Prima, Produtos Intermediários e

Materiais de Embalagem com Suspensão de PIS/PASEP e COFINS: NÃO

Valor do Crédito

630.548,39

Crédito Passível de Ressarcimento

589.048,37

Valor do Pedido de Ressarcimento

589.048,37

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

Trata-se de pedido de ressarcimento transmitido em 08/02/2007, cumulado com declarações de compensação, em que indicou direito creditório no valor de R\$ 589.048,37, resultante da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/PASEP apurada no primeiro 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 R\$ 530.424,20. Na sequência, por intermédio do despacho decisório de fls. 268/269 (cientificado em 24/05/2012 - fl. 288), 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 DACTON)

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 DACTON 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 DACTON e Relação NF de Aquisições de Insumo

No mês de abril e setembro de 2006 (...).

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

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 DACTON 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 DACTON 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 DACTON)

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 25.06.2012 (fl. 292), a manifestação de inconformidade de fls. 293/321 (direcionada ao processo administrativo nº 10280.721911/2012-71, 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 10280.005512/2008-82, baseado no Relatório de Fiscalização (...).

Após ciência do Despacho Decisório nº 368/2012, a Requerente apresentou competente Manifestação de Inconformidade em 09/04/2012, 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 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 nº 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.

(...)

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:

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

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

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

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

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

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) *Réguas 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) *Soft-Star: 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 n.º 10.637/02 e manifestado pelo Fisco na Solução de Consulta n.º 199, de 27.05.2010.

III.2.D. Despesas de Frete e Armazenagem

(...) a Solução de Consulta n.º 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. 23-SRRF/2^{cl} 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 nº. 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 irre recuperável 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 10280.005512/2008-82 (fls. 399/422), a qual exhibe 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 nº 01-25.695**, a 3ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento em Belo Horizonte/MG, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade.

A empresa foi intimada do Acórdão, via Aviso de Recebimento, em 03 de maio de 2013, às e-folhas 467.

A empresa ingressou com Recurso Voluntário, em 07 de junho de 2013, às e-folhas 471, de e-folhas 472 à 506.

Foi alegado:

- Preliminarmente: O processo de cobrança nº 10280.721911/2012-71;
- Preliminarmente: Nulidade do Despacho Decisório;
- NO MÉRITO
- O processo produtivo da Recorrente;
- O direito ao creditamento de insumos;
 - Aquisições e serviços utilizados na produção;
 - Manutenção;
 - Locação de equipamentos;
 - Serviços Ambientais;
 - Despesas de transporte e armazenagem;
 - Aquisição de gasolina comum;
 - Aquisição de óleo diesel;
- Da solução de divergência COSIT nº 37/08 e o caráter vinculativo ao fisco federal;

- O direito a crédito de Pis e Cofins incidentes sobre o ICMS substituição tributária na aquisição de energia elétrica.

- O PEDIDO

Diante do exposto, requer seja acolhido o presente Recurso Voluntário para reconhecer o crédito solicitado pela Recorrente, homologando integralmente as PER/DCOMP's nº 40649.23302.270207.1.308-8649; 34403.17312.310707.1.3.08-1260; 05758.83160.140408.1.7.08-2039 e 28554.65555.290408.1.3.08-4728, 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.

Requer a manutenção do Processo de Cobrança nº 10280.721911/2012-71 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, §1º, da Lei 9.430/96.

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

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Jorge Lima Abud

Da admissibilidade.

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

A empresa foi intimada do Acórdão, via Aviso de Recebimento, em 03 de maio de 2013, às e-folhas 467.

A empresa ingressou com Recurso Voluntário, em 04 de junho de 2013, às e-folhas 471.

O Recurso Voluntário é tempestivo.

Da Controvérsia.

Foram alegados os seguintes pontos no Recurso Voluntário:

- Preliminarmente: O processo de cobrança nº 10280.721911/2012-71;
- Preliminarmente: Nulidade do Despacho Decisório;
- NO MÉRITO
- O processo produtivo da Recorrente;

- O direito ao creditamento de insumos;
 - Aquisições e serviços utilizados na produção;
 - Manutenção;
 - Locação de equipamentos;
 - Serviços Ambientais;
 - Despesas de transporte e armazenagem;
 - Aquisição de gasolina comum;
 - Aquisição de óleo diesel;
- Da solução de divergência COSIT nº 37/08 e o caráter vinculativo ao fisco federal;
- O direito a crédito de Pis e Cofins incidentes sobre o ICMS substituição tributária na aquisição de energia elétrica.

Passa-se à análise.

- Do Pleito.

Objetivando o reconhecimento do direito creditório de PIS-Exportação do 1º Trimestre de 2006, a Requerente apresentou Pedido de Ressarcimento, enviado por meio da PER/DCOMP nº 2754L05594.080207.1.1.08-6299 (doc. 02), no valor de R\$ 589.048,37 (quinhentos e oitenta e nove mil e quarenta e oito reais e trinta e sete centavos).

Em seguida, visando ao aproveitamento de tais créditos, a Requerente transmitiu as seguintes Declarações de Compensação (doc. 03):

PERDCOMP nº	Data Transmissão	Débito compensado	Tributo
40649.23302.270207.1.308-8649	27/02/2007	R\$ 68.306,36	CSLL
34403.17312.310707.1.3.08-1260	31/07/2007	R\$ 456.570,16	CSLL
05758.83160.140408.1.7.08-2039	14/04/2008	R\$ 44.109,73	CSLL
28554.65555.290408.1.3.08-4728	29/04/2008	R\$ 3.607,12	CSLL
TOTAL		R\$ 572.593,37	

- Do Despacho Decisório

O Pedido de Ressarcimento foi parcialmente deferido, conforme demonstram o Relatório de Fiscalização e o Despacho Decisório, sob os seguintes fundamentos:

- A. Utilização de bens e serviços que não se enquadrariam no conceito de insumo; e
- B. Creditamento supostamente indevido de energia elétrica utilizada como insumo, no que tange ao valor de ICMS Substituição Tributária destacado nas notas fiscais do fornecedor “Rede Comercializadora de Energia S.A.”

A Recorrente ingressou com Manifestação de Inconformidade.

Em 27 de novembro de 2012, através do **Acórdão nº 01-25.695**, a 3ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento em Belo Horizonte/MG, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade.

- Preliminarmente: O processo de cobrança nº 10280.721911/2012-71

É alegado no item 08 a 11 do Recurso Voluntário:

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 10280.005512/2008-82, baseado no Relatório de Fiscalização resultante do Mandado de Procedimento Fiscal nº 02.1.01.00-2010-00436-1, iniciado em 09.08.2010.

Após ciência do Despacho Decisório nº 368/2012, a Requerente apresentou competente Manifestação de Inconformidade em 09.04.2012, requerendo o reconhecimento da validade dos créditos apresentados, conforme entendimento já esposado pela própria Secretaria da Receita Federal do Brasil, na **Solução de Divergência COSIT nº 37/2008**, e por entendimento pacificado do e. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

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, nos termos do artigo 116², do Decreto nº 7.574/2011, como medida de economia processual, a fim de evitar decisões contraditórias, impossíveis de serem cumpridas, o que desde já se requer.

O Processo Administrativo Fiscal nº 10280.721911/2012-71 permanece
apensado.

- Preliminarmente: Nulidade do Despacho Decisório

É alegado no item 15, 16 e 20 do Recurso Voluntário:

O Despacho Decisório é ato administrativo de caráter decisório, pelo qual a Administração Fazendária analisa o pedido de compensação realizado pelo próprio contribuinte, e ao final, julga procedente ou não, homologando ou não o procedimento realizado.

Na condição de ato decisório e que impõe obrigação ao contribuinte, deve estar devidamente motivado, conforme artigo 50, inciso I, da Lei nº 9.784/99, impondo o parágrafo primeiro do respectivo artigo, que a motivação deve ser explícita, clara e congruente, conforme observa-se:

(...)

Aplicando ao caso em questão, observa-se que o despacho decisório ferre o dever de motivação, quando deixa de apresentar justificativas para indeferimento dos pedidos de compensação, remetendo a motivação à outro despacho decisório, que por sua vez, remete ao Relatório de Fiscalização.

O relatório de fiscalização de fls. 255/264 permite 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.

Tais documentos foram todos devidamente juntados aos autos, resultando no despacho decisório de e-folhas 265 - **DESPACHO DECISÓRIO SEFIS/DRF/BELÉM Nº 368/2012** - e no despacho decisório de e-folhas 268 - **DESPACHO DECISÓRIO Nº 0192, de 20/04/2012** (referente ao presente processo).

Como, nos termos do § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784/1999¹, a motivação do ato administrativo pode constar de pareceres, informações, decisões ou propostas anteriores, verifica-se, de plano, que simplesmente inexistente razão para alegações no sentido de que não há motivação explícita para a decisão recorrida. Igualmente, consta dos documentos juntados aos autos, com toda a clareza possível e correspondente especificação, os valores glosados para o período de apuração em tela.

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

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

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

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

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

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

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

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

Em virtude de abordar precisamente os elementos fáticos e pelo seu didatismo, em relação à ausência de indicação do “*montante de abatimento a título de juros e multa*”, adoto as razões de decidir da decisão recorrida, com fulcro nos seguintes dispositivos: artigo 50, § 1º da Lei 9.784 e artigo 57, § 3º do RICARF, folhas 12 daquele documento:

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

Portanto, improcede a alegação.

NO MÉRITO

Há que se salientar que o Relato da Ação Fiscal que precedeu o Despacho Decisório (a partir das e-folhas 226) adotou o **CONCEITO DE INSUMO** do Parecer Normativo CST nº 65/1979 e pela Instrução Normativa SRF nº 404, de 12/03/2004.

Para tanto, trago fragmento do Relatório Fiscal (e-folhas 259):

III.a.1. - Bens que não se Enquadram no Conceito de Insumos

Na Relação de Notas Fiscais de Aquisições de Bens, fornecida pelo 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 como insumo.

Observamos ainda, que tanto nos DACON, quanto nas Relações das 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 as alocações indevidas.

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

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE

OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUENTES DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3o., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

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

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

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

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

a) somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil, etc., bem como itens relacionados à atividade de revenda de bens;

b) **permite-se o creditamento para insumos do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, e não apenas insumos do próprio produto ou serviço comercializados pela pessoa jurídica;**

c) o processo de produção de bens encerra-se, em geral, com a finalização das etapas produtivas do bem e o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente, excluindo-se do conceito de insumos itens utilizados posteriormente à finalização dos referidos processos, salvo exceções justificadas (como ocorre, por exemplo, com os itens que a legislação específica exige aplicação pela pessoa jurídica para que o bem produzido ou o serviço prestado possam ser comercializados, os quais são considerados insumos ainda que aplicados sobre produto acabado);

d) somente haverá insumos se o processo no qual estão inseridos os itens elegíveis efetivamente resultar em um bem destinado à venda ou em um serviço prestado a terceiros (esforço bem-sucedido), excluindo-se do conceito itens utilizados em atividades que não gerem tais resultados, como em pesquisas, projetos abandonados, projetos infrutíferos, produtos acabados e furtados ou sinistrados, etc.;

e) **a subsunção do item ao conceito de insumos independe de contato físico, desgaste ou alteração química do bem-insumo em função de ação diretamente exercida sobre o produto em elaboração ou durante a prestação de serviço;**

f) a modalidade de creditamento pela aquisição de insumos é a regra geral aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não

cumulatividade das contribuições, sem prejuízo das demais modalidades de creditamento estabelecidas pela legislação, que naturalmente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas;

g) para fins de interpretação do inciso II do caput do art. 32 da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, "fabricação de produtos" corresponde às hipóteses de industrialização firmadas na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e "produção de bens" refere-se às atividades que, conquanto não sejam consideradas industrialização, promovem: a transformação material de insumo(s) em um bem novo destinado à venda; ou o desenvolvimento de seres vivos até alcançarem condição de serem comercializados;

h) havendo insumos em todo processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, permite-se a apuração de créditos das contribuições em relação a insumos necessários à produção de um bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo);

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

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

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

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

(...)

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

(...)

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

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

(...)

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

(...)

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

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

52. Determinou-se, pois, o retorno dos autos, para que observadas as balizas estabelecidas no julgado, fosse apreciada a possibilidade de dedução dos créditos relativos aos custos e despesas pleiteados pelo contribuinte à luz do objeto social daquela empresa, ressaltando-se as limitações do exame na via mandamental, considerando as restrições atinentes aos aspectos probatórios.

(...)

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

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

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

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

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

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

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

O Recurso Voluntário traz as seguintes alegações:

AQUISIÇÕES E SERVIÇOS UTILIZADOS NA PRODUÇÃO - Manutenção**- Gases Industriais:**

- 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 tubepress.*
- d. *Helio Líquido: Utilizado na refrigeração dos núcleos dos separadores magnéticos criogênicos.*
- e. *Gás freon e gás refrigerante: Utilizado nos aparelhos de refrigeração e ar condicionado.*

Todos atendem os requisitos da Essencialidade e Relevância, porque se inserem no processo produtivo.

Glosas revertidas.

- Materiais e Ferramentas:

- a. *Glutaraldeído: biocida adicionado no caulim para transporte através do mineroduto para evitar crescimento de bactérias e corrosão microbiológica no tubo.*
- b. *Panos multiuso: Utilizado para limpeza de peças e equipamentos da produção.*
- c. *Papel A4: Material de expediente utilizado na fábrica.*
- d. *Espátula, martelo, chave de fenda, alicate, pé de cabra: Utilizados nos serviços de manutenção dos equipamentos e máquinas da produção.*
- e. *Pistola de ar: Utilizado para limpeza de peças e equipamentos da produção.*
- f. *Macaco hidráulico: Utilizado na manutenção das máquinas e equipamentos da produção.*
- g. *Disco de corte, Disco lixa e Serra de fita: Utilizados para corte de chapas e perfis na manutenção das máquinas e equipamentos da produção.*
- h. *Luminária: Utilizado como suporte para lâmpadas da produção.*
- i. *Régua guia para rolamento: Utilizado como guia para movimentação dos canisters dos equipamentos separadores magnéticos.*
- j. *Sikadur®: Adesivo epóxi utilizado nos chumbadores de bases de bombas na produção.*

- k. *Soft-start: equipamento eletrônico utilizado para dar partida em motores da produção.*
- l. *Solução tampão pH4: Utilizado no laboratório de análises para verificação de impurezas do Caulim produzido.*
- m. *Graxeiro e lubrificador automático: Utilizado na lubrificação dos ventiladores da secagem e em bombas da produção.*
- n. *Mine extrator: Utilizado para extrair parafusos na manutenção das máquinas e equipamentos da produção.*
- o. *Saco plástico: Utilizado para coleta de lixo na fábrica.*
- p. *Tinta e cimentos: utilizados na manutenção em geral*
- q. *Pneus: Utilizado em carrinho plataforma, bicicletas, veículos, empilhadeiras da fábrica.*
- r. *Equipamentos de Proteção Individual*

Não atendem os requisitos da Essencialidade e Relevância: panos multiuso, papel A4, luminária, saco plástico, tintas e cimentos e pneus por ausência de adequada demonstração.

Para os demais, glosas revertidas porque se inserem no processo produtivo.

- 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 nas 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 atendem os requisitos da Essencialidade e Relevância: Serviço técnico marítimo por não integrar o processo produtivo.

Para os demais, glosas revertidas.

- 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.

Uma vez que a extração de minério não pode ser realizada a contento sem o maquinário apropriado, estão atendidos os requisitos da Essencialidade e Relevância.

Glosa revertida.

- Serviços Ambientais

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 mina¹⁵.

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

Glosa revertida.

- Despesas de transporte e armazenagem

O Recorrente não fornece descrição satisfatória desse item, de modo a analisá-lo à luz dos critérios de essencialidade e relevância.

Glosa mantida.

- Aquisição de Gasolina Comum

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 nº 37/2008.

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

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

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

(Grifo e negrito nossos)

Assinalando que o Acórdão de Manifestação de Inconformidade manteve a glosa pelos seguintes motivos (folhas 20 daquele documento):

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.

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

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

143. Cabe salientar que na decisão judicial em comento, os “*gastos com veículos*” não foram considerados insumos da pessoa jurídica industrial então recorrente (ver parágrafo 8). Todavia, não se pode deixar de reconhecer que em algumas hipóteses os veículos participam efetivamente do processo produtivo e, 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 ir ao domicílio dos clientes; d) veículos utilizados na atividade-fim de pessoas jurídicas prestadoras de serviços de transporte, etc. Já em relação a “*gastos com veículos*” que não permitem a apuração de tais créditos, citam-se, exemplificativamente, gastos com veículos utilizados: a) pelo setor administrativo; b) para transporte de funcionários no trajeto de ida e volta ao local de trabalho; c) por administradores da pessoa jurídica; e) para entrega de mercadorias aos clientes; f) para cobrança de valores contra clientes; etc.

Glosa revertida.

- Aquisição de Óleo Diesel

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 a extração do minério in natura, em mina localizada diversas vezes com locais de difícil acesso e afastada de centros urbanos, e culmina com o beneficiamento do minério em local, por vezes, distante da mina.

76. 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.

Glosa revertida.

- 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 (nestes termos considerada, pela legislação tributária, a energia elétrica), por não constituir custo de sua aquisição (uma vez que não se encontra embutida - “por dentro” - no preço constante da nota fiscal de aquisição). Desta forma, não pode a interessada pretender apurar créditos decorrentes da não-cumulatividade da contribuição social sobre tais receitas.

Nesse sentido:

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 de Recurso Voluntário nº 3301-005.719 - 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, 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 Turma Ordinária, 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 Turma Ordinária, Sessão de 23 de maio de 2017)

Sendo assim, conheço do Recurso Voluntário e dou provimento parcial ao recurso do contribuinte para REVERTER as seguintes glosas: Gás Acetileno e gás oxigênio, Gás Argônio, Nitrogênio, Hélio Líquido, Gás fréon e gás refrigerante, Glutaraldeído, Espátula, martelo, chave de fenda, alicate, pé de cabra, Pistola de ar, Macaco hidráulico, Disco de corte, Disco lixa e Serra de fita, Régua guia para rolamento, Sikadur, Soft-start, Solução tampão pH4, Graxeiro e lubrificador automático, Mine extrator, Equipamentos de Proteção Individual, Serviço de Construção Civil: Serviço de limpeza industrial, Serviços de Manutenção, Locação de equipamentos, Serviços Ambientais, Aquisição de Gasolina Comum e de Óleo Diesel.

É como voto.

Jorge Lima Abud - Relator.

Voto Vencedor

Raphael Madeira Abad – Redator Designado.

Com os cumprimentos dos quais o Ilustríssimo Relator é credor em razão do contumaz brilhantismo com que elabora os seus votos, não sendo o presente aresto uma exceção, este Colegiado dele respeitosamente diverge do seu entendimento no que diz respeito à reversão das glosas referentes a pano multiuso, sacos plásticos, pneus para empilhadeiras da fábrica e carrinho plataforma.

Isto porque, inicialmente, este Colegiado possui entendimento consolidado no sentido de que expressão "bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda" deve ser interpretada como bens e serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação e na prestação de serviços, no sentido de que sejam bens ou serviços inerentes à produção ou fabricação ou à prestação de serviços, independentemente do contato direto com o produto em fabricação.

No caso concreto este Colegiado interpretou que os referidos “pano multiuso”, “sacos plásticos”, “pneus para empilhadeiras da fábrica” e “carrinho plataforma” subsomem-se a este conceito de insumos por haverem sido demonstrados essenciais e relevantes ao processo produtivo e consumidos no processo produtivo, embora não necessariamente entrem em contato direto com o produto.

Sob estes fundamentos e por estes motivos voto no sentido de reverter as glosas sobre “pano multiuso”, “sacos plásticos”, “pneus para empilhadeiras da fábrica” e “carrinho plataforma”.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Raphael Madeira Abad