



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10280.005517/2008-13  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-010.422 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de abril de 2023  
**Recorrente** IMERYS RIO CAPIM CAULIM S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

APURAÇÃO DE CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS. PEÇAS E SERVIÇOS DE REPARO E MANUTENÇÃO. ATIVO IMOBILIZADO. DEPRECIACÃO.

Resta pacificado neste Conselho o entendimento de que os custos incorridos com peças e serviços de manutenção podem ser tratados como insumos, passíveis de apuração de crédito, desde que não prolonguem a vida útil do bem em mais de um ano; neste caso, os gastos com manutenção, reparos e substituição de peças de um ativo que prolongam a vida útil do bem em prazo superior a um ano devem ser ativados, apurando-se crédito sobre despesas de depreciação.

Devem ser registrados no ativo immobilizado os direitos que tenham por objeto bens corpóreos (tangíveis) destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade e que se espera utilizar por mais de um ano, tais como móveis e utensílios, softwares, ferramentas, peças de reposição, sobressalentes, obras civis, instalações, etc.

Os estoques mantidos pela empresa, representados por material de consumo destinado à manutenção, como óleo, graxas etc., bem como ferramentas e peças de pouca duração, que serão transformados em despesa do período ou custo de outro produto, devem ser classificados no Ativo Circulante.

APURAÇÃO DE CRÉDITOS. ALUGUEL.

Para gerar crédito de COFINS, não se exige que os prédios, máquinas e equipamentos locados sejam utilizados exclusivamente no processo produtivo, mas sim nas atividades da empresa.

APURAÇÃO DE CRÉDITOS. MONITORAMENTO AMBIENTAL. CUSTOS DECORRENTES DE EXIGÊNCIA LEGAL.

Nos termos do REsp nº 1.221.170/PR, 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, seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI, cuidados com o meio ambiente, etc), distanciando-se, nessa medida, da

acepção de pertinência, caracterizada pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

#### APURAÇÃO DE CRÉDITOS. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS SEMI-ELABORADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. POSSIBILIDADE.

Utilizando-se do “teste da subtração”, proposto na orientação intermediária adotada pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR, constata-se que, sem a utilização de serviço de transporte (frete), seria impossível prosseguir na atividade de produção, pois existem etapas que se realizam em ambientes fisicamente separados. Da mesma forma, este serviço mostra-se imprescindível quando o produtor, no exercício de sua liberdade de empreender, decide realizar alguma etapa produtiva em estabelecimento de terceiros, a chamada “industrialização por encomenda”.

O custo do transporte de mercadorias até o estabelecimento onde se dará a etapa produtiva, seja ele próprio ou pertencente a terceiros, e do seu eventual retorno devem gerar créditos das contribuições, não como o item “frete”, propriamente dito, pois o legislador determinou que apenas o frete de vendas gera créditos, mas como um serviço utilizado como insumo, com base no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003.

O creditamento referente ao frete entre estabelecimentos da mesma empresa de produtos já acabados não é permitido pela legislação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário da seguinte forma: (1) por unanimidade de votos, em (1.1) rejeitar a preliminar de nulidade do Despacho Decisório e, (1.2) no mérito, para reverter as glosas de créditos referentes a (i) gás Acetileno, (ii) gás oxigênio, (iii) gás Argônio, (iv) Nitrogênio, (v) Hélio líquido, (vi) Glutaraldeído, (vii) Solução tampão pH4, (viii) Tinta e cimentos, (ix) Equipamentos de Proteção Individual, (x) Serviço de manutenção preventiva nos delaminadores e nos sistemas tube press, (xi) Serviço de caldeiraria, (xii) Serviço de fabricação de conjunto de peças, (xiii) Serviços de usinagem de peças de reposição, (xiv) Serviços de rebobinamento de motores elétricos (retifica), (xv) Serviços de pintura industrial anticorrosiva e limpeza mecânica, (xvi) Serviços de jateamento, (xvii) Manutenção elétrica e mecânica, (xviii) locação de carretas, cavalos mecânicos, empilhadeiras e tratores, (xix) serviços de manutenção e preservação ambiental, (xx) fretes comprovadamente utilizados na movimentação entre estabelecimentos da empresa de produtos em elaboração, (xxi) gasolina comum, (xxii) óleo diesel, (xxiii) panos multiuso, (xxiv) espátula, (xxv) martelo, (xxvi) chave de fenda, (xxvii) alicate, (xxviii) pé de cabra, (xxix) disco de corte, (xxx) disco lixa, (xxxi) sikadur, (xxxii) graxeiro, (xxxiii) mini extrator e (xxxiv) pneus das empilhadeiras. Os Conselheiros Alexandre Freitas Costa, Marina Righi Rodrigues Lara, Carlos Frederico Schwochow de Miranda e Cynthia Elena de Campos acompanharam o relator pelas conclusões com relação ao item “gás freon”, tendo em vista a falta de provas no presente processo; (2) por maioria de votos, para manter a glosa de créditos em relação ao valor do ICMS Substituição Tributária (ICMS-ST). Vencidos os Conselheiros Alexandre Freitas Costa, Marina Righi Rodrigues Lara e Cynthia Elena de Campos, que revertiam a glosa sobre este item; e (3) pelo voto de qualidade, para manter a glosa de créditos em relação aos itens de serviços de

construção civil. Vencidos os Conselheiros Alexandre Freitas Costa, Marina Righi Rodrigues Lara, Carlos Frederico Schwochow de Miranda e Cynthia Elena de Campos, que revertiam a glosa sobre este item.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Alexandre Freitas Costa, Jorge Luís Cabral, Marina Righi Rodrigues Lara, Carlos Frederico Schwochow de Miranda, Mateus Soares de Oliveira (suplente convocado), Cynthia Elena de Campos, Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente a conselheira Renata da Silveira Bilhim, substituída pelo conselheiro Mateus Soares de Oliveira.

## Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto parcialmente o Relatório da DRJ – Belém (DRJ-BEL):

Trata-se de pedido de ressarcimento transmitido em 24/02/2007, cumulado com declarações de compensação, em que indicou direito creditório no valor de R\$466.237,57, resultante da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/PASEP apurada no quarto 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. 259/268, resultando no despacho decisório de fl. 269 (cientificado pessoalmente ao sujeito passivo em 09/04/2012), reconhecendo a existência de crédito no valor de R\$401.075,68. Na sequência, por intermédio do despacho decisório de fls. 272/273 (cientificado em 11/06/2012 – AR de fl. 276), 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*

(...)

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

(...)

*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*

(...)

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

(...)

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

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

(...)

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

(...)

O interessado, por sua vez, apresentou tempestivamente, em 11.07.2012 (fl. 279), a manifestação de inconformidade de fls. 280/308 (direcionada ao processo administrativo n.º 10280.722537/2012-21, em apenso, e que se contrapõe ao despacho decisório que homologou apenas parcialmente as declarações de compensação objeto dos autos), em que alega:

(...)

Também foi juntada aos autos a manifestação inconformidade direcionada ao processo administrativo n.º 10280.005517/2008-13 (fls. 364/387), a qual exibe rigorosamente, quanto ao mérito das glosas procedidas pela unidade de origem, as mesmas alegações acima sumariadas.

É o relatório.

**A 3ª Turma da DRJ-BEL, em sessão datada de 18/12/2012, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade.** Foi exarado o Acórdão n.º 01-25.790, às fls. 429/450, com a seguinte Ementa:

ATO ADMINISTRATIVO. VÍCIO. INEXISTÊNCIA.

Inexiste nulidade em ato administrativo que se tenha revestido das formalidades previstas no art. 10 do Decreto n.º 70.235/1972, com as alterações da Lei n.º 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.

PIS/PASEP NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. CRÉDITOS.

No cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP Não-Cumulativo 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.

O contribuinte, **tendo tomado ciência do Acórdão da DRJ em 02/01/2013** (conforme Aviso de Recebimento - AR, à fl. 451), **apresentou Recurso Voluntário em 31/01/2013**, às fls. 453/483.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento.

### **I – DA PRELIMINAR DE NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO**

Alega o Recorrente que arguiu preliminarmente a nulidade dos Despachos Decisórios ante a ausência de motivação explícita e por não expressar claramente os valores glosados e os débitos tributários compensados, em especial no tocante ao abatimento dos juros e multa, nos seguintes termos, *verbis*:

20. Neste ponto, muito embora a i. DRJ tenha reconhecido "*a não indicação, no respectivo despacho decisório, do mecanismo de imputação do direito creditório aos respectivos débitos*" (trecho de fls. 440), entendeu pela validade dos dois Despachos Decisórios por entender não haver prejuízo à defesa do contribuinte. Em especial na imputação dos juros e multa, alegou o v. acórdão tratar de medida posterior ao julgamento e que tais elementos (imputação de juros e multa), "*não integram, como requisito de sua validade, a forma do ato administrativo em questão*" (trecho de fls. 440).

21. Contudo, não é o que se observa da legislação fiscal. Como demonstrado, 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.

(...)

27. 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, conforme prevê o artigo 43, da Instrução Normativa n.º 1.300/2012:

*Art. 43. Na compensação efetuada pelo sujeito passivo, os créditos serão valorados na forma prevista nos arts. 83 e 84 e os débitos sofrerão a incidência de acréscimos legais, na forma da legislação de regência, até a data de entrega da Declaração de Compensação.*

*§ 10 A compensação total ou parcial de tributo administrado pela RFB será acompanhada da compensação, na mesma proporção, dos correspondentes acréscimos legais. (g.n.)*

A decisão combatida foi redigida nos seguintes termos:

Veja-se, neste passo, que se encontra estampado no ato administrativo em questão (relatório de fiscalização de fls. 259/268) 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. 268/269. 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.

(...)

No caso concreto, conforme acima descrito, inexistente 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.

**Sem razão a Recorrente.** Com efeito, analisando o Relatório de Fiscalização, às fls. 259/268, constatei que todas as glosas foram suficientemente fundamentadas, deixando bastante claro ao contribuinte as motivações da Autoridade Fiscal. Isso resta cristalino também pelo próprio Recurso Voluntário apresentado, no qual se observa que o Recorrente teve a perfeita compreensão das imputações que lhe foram feitas e produziu ampla defesa.

Em relação ao “mecanismo de imputação do direito creditório aos respectivos débitos”, trata-se de matéria que não foi objeto do Relatório de Fiscalização e não teve qualquer influência sobre o montante deferido no Pedido de Ressarcimento e/ou sobre a não homologação das compensações. Trata-se de questão a ser observada somente após o desfecho definitivo da lide na instância administrativa, quando da liquidação do julgado. Logo, não há sequer possibilidade do contribuinte afirmar que a referida imputação não foi observada, tendo em vista que a lide ainda se encontra na fase contenciosa.

Pelo exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade do Despacho Decisório.

## **II – DAS RAZÕES DE MÉRITO**

### **II.1 - DO DIREITO AO CREDITAMENTO DE INSUMOS**

O Recorrente alega que, com o advento da Lei n.º 10.637/2002, que instituiu a sistemática não cumulativa da contribuição ao PIS, as pessoas jurídicas passaram a poder apurar créditos relativos a 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. Em suas palavras:

42. O conceito de insumo está intimamente ligado à ideia de consumo de certo bem ou serviço, de forma direta ou indireta, na atividade desenvolvida pela pessoa jurídica para a fabricação do produto.

43. 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:

(...)

44. 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 Recorrente comprometeria o processo produtivo.

Essa matéria já foi levada ao Poder Judiciário e, no julgamento do REsp n.º 1.221.170/PR, conforme procedimento previsto para os Recursos Repetitivos, datado de 22/02/2018, o Superior Tribunal de Justiça decidiu que o conceito de insumos no âmbito do PIS e da COFINS deve se pautar pelos critérios da essencialidade e relevância dos produtos adquiridos em face à atividade econômica desenvolvida pela empresa, nos seguintes termos:

#### **EMENTA**

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, (...). DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. (...).

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.

(...)

### **VOTO**

(...)

31. Reconheça-se que a interpretação restritiva do conceito de insumos, para fim de creditamento relativo às contribuições PIS/COFINS, tem realmente prevalecido nesta Corte Superior; eis a indicação de decisões nesse sentido, aliás esmeradamente elaboradas por um dos seus mais cuidadosos, meritosos e percucientes julgadores:

(...)

37. Contudo, a reflexão nos mostra que o conceito estreito de insumo, para além de inviabilizar a tributação exclusiva do valor agregado do bem ou do serviço, como determina a lógica do comando legal, decorre de apreensão equivocada, com a devida vênia, do art. 111 do CTN em que, aliás, insiste, persiste e não desiste a Fazenda Pública, como se trabalhasse algo aleatório ou incerto, num ambiente em que se prima pelas certezas, qual seja, o ambiente da tributação.

(...)

**41. Todavia, após as ponderações sempre judiciosas da eminente Ministra REGINA HELENA COSTA, acompanho as suas razões, as quais passo a expor:**

(...)

*É importante registrar que, no plano dogmático, **três linhas de entendimento são identificáveis nos votos já manifestados**, quais sejam:*

*i) **orientação restrita**, manifestada pelo Ministro Og Fernandes e defendida pela Fazenda Nacional, **adotando como parâmetro a tributação baseada nos créditos físicos do IPI**, isto é, a aquisição de bens que entrem em contato físico com o produto, reputando legais, via de consequência, as Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004;*

*ii) **orientação intermediária**, acolhida pelos Ministros Mauro Campbell Marques e Benedito Gonçalves, **consistente em examinar, casuisticamente, se há emprego direto ou indireto no processo produtivo ("teste de subtração")**, **prestigiando a avaliação dos critérios da essencialidade e da pertinência**. Tem por corolário o reconhecimento da ilegalidade das mencionadas instruções normativas, porquanto extrapolaram as disposições das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003; e*

*iii) **orientação ampliada**, protagonizada pelo Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Relator, **cujas bases assenhoreiam-se do conceito de insumo da legislação do IRPJ**. Igualmente, tem por consectário o reconhecimento da ilegalidade das instruções normativas, mostrando-se, por esses aspectos, a mais favorável ao contribuinte.*

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

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

*Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.*

***No caso em tela, observo tratar-se de empresa do ramo alimentício, com atuação específica na avicultura** (fl. 04e).*

*Assim, **pretende sejam considerados insumos**, para efeito de creditamento no regime de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS ao qual se sujeitam, **os valores relativos às despesas efetuadas com "Custos Gerais de Fabricação", englobando** água, combustíveis e lubrificantes, **veículos**, materiais e exames laboratoriais, equipamentos de proteção individual - EPI, materiais de limpeza, **seguros, viagens e conduções, "Despesas Gerais Comerciais" ("Despesas com Vendas", incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões)** (fls. 25/29e).*

*Como visto, **consoante os critérios da essencialidade e relevância, acolhidos pela jurisprudência desta Corte e adotados pelo CARF**, há que se analisar, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou de relevância para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.*

*Observando-se essas premissas, **penso que as despesas referentes ao pagamento de despesas com** água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI, **em princípio, inserem-se no conceito de insumo** para efeito de creditamento, assim compreendido num sistema de não-cumulatividade cuja técnica há de ser a de "base sobre base".*

(...)

42. Diante do exposto, voto pelo parcial conhecimento do Recurso Especial, para, nesta extensão, dar-lhe parcial provimento, a fim de determinar o retorno dos autos à instância ordinária, nos termos da fundamentação supra.

A partir do quanto decidido pelo STJ, observa-se que **foi expressamente refutada a tese do "conceito ampliado" de insumos**, pelo qual todas as despesas que fossem importantes para o funcionamento da pessoa jurídica poderiam gerar crédito das contribuições, o que teria como consequência sua equivalência às despesas dedutíveis para o IRPJ. Da mesma forma, foi rejeitada a tese da Fazenda Nacional de aplicar o conceito de insumo do IPI (orientação restritiva).

**Prevaleceu a orientação intermediária**, consistente em examinar, casuisticamente, se há emprego direto ou indireto **no processo produtivo** ("teste de subtração"), prestigiando a avaliação dos critérios da essencialidade (pertinência) e da relevância.

Deve ser destacado que toda a análise sobre os bens/serviços que podem gerar créditos se refere à essencialidade e relevância destes **dentro do processo produtivo**, como indicam os trechos acima destacados em negrito no Acórdão do STJ. Imaginar que dispêndios fora deste pudessem gerar crédito **significaria admitir que as aquisições para setores administrativos, por exemplo, que também são essenciais e relevantes para qualquer empresa, igualmente gerariam créditos**.

Em verdade, essa delimitação consta expressamente do art. 3º, *caput*, 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; (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004)

De imediato se percebe a **necessidade de delimitar o momento de início e fim do processo produtivo**, verificável casuisticamente, porém com possibilidade de apresentação de alguns princípios gerais. Assim, em geral, o processo produtivo se inicia quando os insumos que estavam estocados, em galpões de estocagem, silos ou tanques são movimentados para sofrerem transformações físicas, químicas, ou serem agregados/montados a outros insumos, visando a obter um produto novo, objeto da atividade do contribuinte.

Logo, até o momento em que estes insumos estão apenas armazenados, "aguardando" para serem requisitados pelo setor de produção, seja em processos contínuos ou processos "à batelada", sem sofrerem qualquer tipo de ação física, química, ou de montagem, preservando ainda as mesmas características físico-químicas de quando foram adquiridos, não se deve considerar iniciado qualquer processo produtivo.

A *contrario sensu*, deve ser considerado finalizado o processo produtivo quando todas as etapas necessárias à fabricação do produto final já tiverem ocorrido, estando este no mesmo estado físico-químico e com as mesmas características de apresentação/embalagem em que normalmente são comercializados.

## **II.2 – DAS AQUISIÇÕES E SERVIÇOS UTILIZADOS NA MANUTENÇÃO**

Alega o Recorrente que a Fiscalização impediu o creditamento de diversos serviços e insumos adquiridos pela Recorrente e que estão intrinsecamente ligados ao processo

produtivo e à manutenção dos equipamentos da linha de produção, identificados pela Recorrente como sendo:

ITEM	% do total da glosa
Diferença DACON x NF Energia	7,02%
Despesas Ambientais	0,11%
Despesas com Projetos	0,14%
Despesas com Armazenagem	0,24%
Combustíveis	57,72%
Construção Civil	0,28%
Hélio Líquido	3,81%
Jateamento	0,24%
Locação	0,98%
Serviços de manutenção em geral	21,91%
Locação de mão de obra	0,10%
Aquisição de Material / Ferramenta	4,27%
Contratação de Seguro	0,08%
Despesas com transporte	3,11%

10 digitalmente. Pode ser consultado no endereço <https://cav.receita.fazenda.gov.br/et/37.222>  
B

Afirma que, dos itens relacionados acima e pormenorizados nas planilhas anexas, os insumos e 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 Recorrente, onde são embalados e preparados para venda.

Em seguida, esclarece a utilização de materiais e ferramentas, relacionando sua participação no processo produtivo, *litteris*:

#### **I. 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 *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.

#### **II. Materiais e Ferramentas:**

- a) Glutaraldeído: biocida adicionado no caulim para transporte através do mineroduto para evitar crescimento de bactérias e corrosão microbológica 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.

53. Necessário parêntese no que tange à utilização do hélio líquido no conjunto de separadores magnéticos criogênicos, com função de manter fria 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.

54. É direta, também, a utilização do Glutaraldeído, como biocida adicionado diretamente no caulim para transporte através do mineroduto para evitar crescimento de bactérias e corrosão microbiana no tubo, em contato direto com o produto.

Contesta, ainda, a glosa sobre serviços relacionados à manutenção de máquinas e equipamentos, detalhados nas planilhas anexas, de onde extrai os seguintes exemplos:

- a) Serviço de manutenção preventiva nos delaminadores e nos sistemas tube press.
- b) Serviço de caldeiraria;
- c) Serviço de fabricação de conjunto de peças;

- d) Serviços de usinagem de peças de reposição;
- e) Serviços de rebobinamento de motores elétricos (retífica);
- f) Serviços de pintura industrial anticorrosiva e limpeza mecânica;
- g) Serviços de jateamento, construção civil e montagem industrial;
- h) Manutenção elétrica e mecânica e etc.

Os fundamentos para a glosa efetuada pelas autoridades fiscais se encontram em dois parágrafos do Relatório de Fiscalização (fls. 263/264), nos seguintes termos:

### **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 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.

(...)

### **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 insumo, 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 a conservação, manutenção, assistência técnica, desmontagem, inspeção, lavagem, medição, levantamento topográfico, mão de obra temporária, armazenagem e outros serviços que a própria descrição informada pelo contribuinte na mencionada Relação, denunciam que os mesmos não se enquadram no conceito de insumos, pois, **embora relevante, não agem diretamente no processo produtivo.**

Resta pacificado neste Conselho o entendimento de que os custos incorridos com peças e serviços de manutenção podem ser tratados como insumos, passíveis de apuração de crédito, desde que não prolonguem a vida útil do bem em mais de um ano; neste caso, os gastos com manutenção, reparos e substituição de peças de um ativo que prolongam a vida útil do bem em prazo superior a um ano devem ser ativados, apurando-se crédito sobre despesas de depreciação.

Com base no conceito de insumo delineado pelo STJ (descrito no tópico anterior), na descrição do processo produtivo (realizada pelo contribuinte) e nas regras de experiência comum subministradas pela observação do que ordinariamente acontece (art. 375 do CPC), **entendo que os itens a seguir devem ser caracterizados como insumos passíveis de gerar crédito:** (i) gás Acetileno, (ii) gás oxigênio, (iii) gás Argônio, (iv) Nitrogênio, (v) Hélio líquido, (vi) Glutaraldeído, (vii) Solução tampão pH4, (viii) Tinta e cimentos, (ix) Equipamentos de Proteção Individual, (x) Serviço de manutenção preventiva nos delaminadores e nos sistemas *tube press*, (xi) Serviço de caldeiraria, (xii) Serviço de fabricação de conjunto de peças, (xiii) Serviços de usinagem de peças de reposição, (xiv) Serviços de rebobinamento de motores elétricos (retifica), (xv) Serviços de pintura industrial anticorrosiva e limpeza mecânica, (xvi) Serviços de jateamento, (xvii) Manutenção elétrica e mecânica, (xviii) panos multiuso, (xix) espátula, (xx) martelo, (xxi) chave de fenda, (xxii) alicate, (xxiii) pé de cabra, (xxiv) disco de corte, (xxv) disco lixa, (xxvi) sikadur, (xxvii) graxeiro, (xxviii) mini extrator e (xxix) pneus das empilhadeiras.

**Os itens a seguir não são aptos a gerar créditos, sendo correta a glosa realizada pela Autoridade Tributária:**

a) Gás freon e gás refrigerante: são utilizados nos aparelhos de refrigeração e ar-condicionado e não restou demonstrado, inequivocamente, que tais itens sejam essenciais e relevantes ao processo produtivo;

b) Papel A4: Material de expediente utilizado na fábrica. Como a própria descrição já indica, é material administrativo, de consumo imediato;

c) Pistola de ar: Utilizado para limpeza de peças e equipamentos da produção. É uma ferramenta com utilização usualmente por período superior a 1 (um) ano, item que deve ser ativado;

d) Macaco hidráulico: Utilizado na manutenção das máquinas e equipamentos da produção. É uma ferramenta com utilização usualmente por período superior a 1 (um) ano, item que deve ser ativado;

e) Luminária: Utilizado como suporte para lâmpadas da produção. É um item que deve ser ativado;

f) Régua guia para rolamento: Utilizado como guia para movimentação dos canisters dos equipamentos separadores magnéticos. É uma ferramenta com utilização usualmente por período superior a 1 (um) ano, item que deve ser ativado;

g) Soft-start: equipamento eletrônico utilizado para dar partida em motores da produção. Equipamento com utilização usualmente por período superior a 1 (um) ano, que deve ser ativado;

h) Lubrificador automático: Utilizado na lubrificação dos ventiladores da secagem e em bombas da produção. São ferramentas com utilização usualmente por período superior a 1 (um) ano, itens que devem ser ativados;

i) Saco plástico: Utilizado para coleta de lixo na fábrica. Item de consumo imediato, não restou demonstrado, inequivocamente, que seja essencial e relevante ao processo produtivo;

j) Pneus: Utilizado em carrinho plataforma, bicicletas e veículos. Itens que compõem máquinas e equipamentos, portanto devem ser ativados.

l) Serviço de Construção Civil: serviços como montagem de tubulação, terraplanagem, adequação da área da mina, etc. Ao contrário do que afirma o Recorrente, tais serviços estão, sim, relacionados a bens do ativo imobilizado;

m) Serviços de montagem industrial: Tais serviços não estão relacionados com manutenção industrial, mas sim com montagem e instalação, e seus custos devem ser acrescidos ao equipamentos montados e aos sistemas elétricos instalados para fins de registro no Ativo Imobilizado.

À época dos fatos geradores, o art. 179, inciso IV, da Lei nº 6.404, de 1976, conceituava o ativo imobilizado nos seguintes termos:

Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

(...)

IV - no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto **bens** destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial;

Posteriormente, a Lei nº 11.638, de 2007, alterou esse dispositivo, para que os bens incorpóreos passassem a ser registrados na grupo contábil “Ativo Intangível”, até então inexistente:

Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

(...)

IV – no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto **bens corpóreos** destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens; (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)

V – (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

VI – no intangível: os direitos que tenham por objeto **bens incorpóreos** destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

É possível ter uma melhor conceituação sobre “ativo imobilizado” e os bens que nele devem ser registrados na obra “Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades: de acordo com as normas internacionais e do CPC”, Ernesto Rubens Gelbcke *et alii* – 3. ed. – São Paulo: Atlas, 2018, págs. 750/768:

### **13. Ativo Imobilizado**

#### **13.1 Conceituação**

A Lei n.º 6.404/76, em seu art. 179, inciso IV, diz que devem ser classificados no Ativo Imobilizado:

(...)

**O Pronunciamento Técnico CPC 27** – Ativo Imobilizado, aprovado pela Deliberação CVM no 583/09 e tornado obrigatório pela Resolução CFC no 1.177/09 para os profissionais de contabilidade das entidades não sujeitas a alguma regulação contábil, **define o Imobilizado como um ativo tangível que:**

**(i)** é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos; **e que (ii)** se espera utilizar por mais de um ano.

Dessas definições, subentende-se que nesse grupo de contas do balanço são incluídos todos os ativos tangíveis ou corpóreos de permanência duradoura, destinados ao funcionamento normal da sociedade e de seu empreendimento, assim como os direitos exercidos com essa finalidade.

Os ativos incorpóreos antes reconhecidos no Imobilizado devem agora figurar no Ativo Intangível. Veja o Capítulo 14 – Ativos Intangíveis. (...)

O período dado na definição de ativo de um ano deve ser considerado em função do exercício social (um ano) utilizado para a elaboração das demonstrações contábeis. **Assim, ferramentas de uso inferior a esse prazo são consideradas despesa na própria aquisição. Todavia, nada impede que a empresa utilize o conceito de período em vez de ano,** se essa apropriação ao resultado afetar significativamente o período que ela utiliza para reportar; por exemplo, as companhias abertas divulgam informações trimestralmente e, se gastarem muito com compra de ferramentas de duração média de 9 meses poderão ter deformações em certos resultados trimestrais (o que é não muito comum, pois tais gastos não tendem a ser tão relevantes para itens de curta duração). Assim, a empresa pode imobilizá-las e depreciá-las pelos 9 meses de uso. De qualquer forma, neste capítulo será sempre falado em ano, mas entenda-se a possibilidade dessa exceção.

Os itens classificados na categoria de Ativo Imobilizado incluem:

a) terrenos, obras civis, máquinas, móveis, veículos, benfeitorias em propriedades alugadas etc.

(...)

## **13.2 Classificação e conteúdo das contas**

### **13.2.1 Considerações gerais**

O Imobilizado deve ter contas para cada classe principal de ativo, para o registro de seu custo. As depreciações acumuladas devem estar em contas à parte, mas classificadas como redução do ativo. As perdas estimadas por redução ao valor recuperável também devem ser registradas em contas à parte, reduzindo o ativo imobilizado da mesma forma que as depreciações acumuladas.

Em função dessas necessidades e características essenciais é que cada empresa deve elaborar seu plano de contas do imobilizado. Apesar de não haver menção específica na Lei das Sociedades por Ações, **o Plano de Contas constante deste Manual segrega o Imobilizado em dois grandes grupos, quais sejam:**

**BENS EM OPERAÇÃO, que são todos os recursos reconhecidos no Imobilizado já em utilização na geração da atividade objeto da sociedade.**

IMOBILIZADO EM ANDAMENTO, em que se classificam todas as aplicações de recursos de imobilizações, mas que ainda não estão operando.

Essa segregação é importante na análise das operações da empresa, particularmente na apuração de índices e comparações entre as receitas e o imobilizado, o que é mais bem apurado utilizando-se o imobilizado em operação que está gerando as receitas.

### **13.2.2 O plano de contas**

O Plano de Contas sugerido consta de:

#### **BENS EM OPERAÇÃO**

Terrenos

Obras preliminares e complementares

Obras civis

Instalações

#### **Máquinas, aparelhos e equipamentos**

Equipamentos de processamento eletrônico de dados

Sistemas aplicativos – (software)

#### **Móveis e utensílios**

#### **Veículos**

#### **Ferramentas**

#### **Peças e conjuntos de reposição**

Benfeitorias em propriedades arrendadas

#### **DEPRECIÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO ACUMULADA**

(Contas credoras)

Obras preliminares e complementares – depreciação

Obras civis – depreciação

Instalações – depreciação

Máquinas, aparelhos e equipamentos – depreciação

Equipamentos de processamento eletrônico de dados – depreciação

Sistemas aplicativos – (software) – amortização

Móveis e utensílios – depreciação

Veículos – depreciação

Ferramentas – depreciação ou amortização

Peças e conjuntos de reposição – depreciação

Benfeitorias em propriedades arrendadas – amortização

## IMOBILIZADO EM ANDAMENTO

Construções em andamento

Importações em andamento de bens do imobilizado

Adiantamento a fornecedores de imobilizado

Almoxarifado de materiais para construção de imobilizado

(...)

### **13.2.4 Conteúdo das contas**

Sumariamente, o conteúdo de cada conta prevista anteriormente é descrito a seguir.

#### **a) BENS EM OPERAÇÃO**

##### **I – Terrenos**

(...)

##### **II – Obras Preliminares e Complementares**

Essa conta abrange todos os melhoramentos e obras integradas aos terrenos, bem como os serviços e instalações provisórias, necessários à construção e ao andamento das obras. Assim, engloba limpeza do terreno, serviços topográficos, sondagens de reconhecimento, terraplenagem, drenagens, estradas e arruamento, pátios de estacionamento e manobra, urbanização, cercas, muros e portões etc., além das instalações provisórias, como galpões, instalações elétricas, hidráulicas e sanitárias, no decorrer das obras.

Esses custos talvez não atendam aos critérios de reconhecimento de um ativo se forem analisados individualmente, mas podem ser necessários, como conjunto, para que a entidade obtenha benefícios econômicos futuros de seus outros ativos. Durante a fase de construção, tais custos estarão no Imobilizado em Andamento e, para fins de controle e acompanhamento do projeto, se for de porte, poderá haver subcontas por natureza. Os custos relacionados ao processo de construção serão reconhecidos no valor contábil do Imobilizado até o momento em que este atinja as condições operacionais pretendidas pela administração.

Essa conta diferencia-se da de terrenos, apesar de haver gastos integrados a eles, visto que tais custos devem ser depreciados.

##### **III – Obras Civis**

Essa conta engloba os edifícios em operação, abrangendo prédio ocupado pela administração, edifícios da fábrica ou setor de produção, armazenagem, expedição etc., e os edifícios de filiais, depósitos, agências de vendas etc., que estão sob o controle da empresa, em que esta assuma os riscos e benefícios decorrentes do uso do ativo em suas operações.

Não devem ser incluídas como parte do custo das obras civis as instalações hidráulicas, elétricas etc., que são parte da conta Instalações, descrita a seguir, já que ambas têm vida útil e depreciação diferentes.

##### **IV – Instalações**

Essa conta abrange os equipamentos, materiais e custos de implantação de instalações, que, não obstante integradas aos edifícios, devem ser segregadas das obras civis por

terem uma vida útil diferenciada, por exemplo, as instalações elétricas, hidráulicas, sanitárias, de vapor, de ar comprimido, frigoríficas, contra incêndio, de comunicações, de climatização, para combustíveis, gases, de antipoluição, para cozinha etc.

Logicamente, sua aplicabilidade deve ser em função do tipo de empresa, de seu processo produtivo e das instalações que possui.

Essa conta, dependendo do porte, complexidade e tipo de instalações que engloba, deve estar segregada em subcontas para fins de controle e de depreciação, dentro dos exemplos já citados.

A conta Instalações deve referir-se sempre a tais equipamentos e materiais, com a característica de serviços indiretos e auxiliares ao processo produtivo principal. De fato, dependendo do processo produtivo da empresa, algumas dessas instalações não serão auxiliares, mas a fonte principal geradora de seu produto ou serviço e, nesse caso, sua classificação deve ser na conta Máquinas, Aparelhos e Equipamentos. Por exemplo, num frigorífico, os equipamentos e instalações frigoríficas não devem estar na conta Instalações, já que não representam serviço auxiliar, mas principal.

#### **V – Máquinas, Aparelhos e Equipamentos**

Tal conta envolve todo o conjunto dessa natureza utilizado no processo de produção da empresa. Na conta Instalações estão os equipamentos e bens de serviços auxiliares à produção, e na produção estão os utilizados como base para a realização da atividade da empresa; todavia, inúmeras empresas classificam as instalações na própria conta Máquinas, Aparelhos e Equipamentos, mantendo controles paralelos para a segregação da depreciação.

#### **VI – Equipamentos de Processamento Eletrônico de Dados**

Nessa conta são contabilizados os equipamentos de processamento de dados (hardware) adquiridos pela empresa. Incluem-se nesse grupo tanto as unidades centrais de processamento como as unidades periféricas (de disco, de fita, impressoras, terminais de vídeo etc.), além dos “terminais inteligentes”, microcomputadores etc.

#### **VII – Sistemas Aplicativos – Software**

São contabilizados nessa conta o valor dos softwares (programas que fazem o computador operar) adquiridos ou desenvolvidos pela empresa que tenham uma estreita ligação com o ativo corpóreo ou tangível. Caso esses softwares sejam identificáveis, separáveis, possam ser segregados e transacionados pela entidade, deverão ser reconhecidos no Ativo Intangível, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 04 – Ativo Intangível. Sua amortização deve ser em função da expectativa de períodos a serem beneficiados. Softwares de pequeno valor devem ser apropriados ao resultado do período, em razão da relação custo/benefício, e controlados à parte. As despesas com manutenção do software, geralmente contratadas com o fornecedor, também são despesas do período.

#### **VIII – Móveis e Utensílios**

**Essa conta abriga todas as mesas, cadeiras, arquivos, máquinas de somar e calcular e outros itens dessa natureza que se espera utilizar por mais de um ano.**

#### **IX – Veículos**

São classificados nessa conta todos os veículos sob o controle da empresa, sejam os de uso da Administração, os do pessoal de vendas ou de transporte de carga em geral. Os veículos de uso direto na produção, como empilhadeiras e similares, podem ser registrados na conta Equipamentos.

#### X – Ferramentas

**Nessa conta registram-se as ferramentas que se pretende utilizar por mais de um ano. É aceitável a prática de lançar diretamente em despesas as ferramentas e similares de pequeno valor unitário, mesmo quando de vida útil superior a um ano.**

A entidade deve exercer julgamento nessa situação, ponderando a relação custo/benefício de controlar itens de Imobilizado dessa natureza.

#### XI – Peças e Conjuntos de Reposição

**São registradas nessa conta as peças (ou conjuntos já montados) destinadas à substituição em máquinas e equipamentos, aeronaves, embarcações etc. Tais substituições podem ocorrer em manutenções periódicas de caráter preventivo e de segurança, ou em casos de quebra ou avaria.**

**Basicamente, devem integrar o Imobilizado as peças que serão contabilizadas como adição ao Imobilizado em operação, e não como despesas.** Ao mesmo tempo, as peças substituídas devem ser baixadas quando da troca.

Nos termos do Pronunciamento Técnico CPC 27, a entidade reconhece no valor contábil de um item do imobilizado o custo da parte repostada desse item no momento em que o custo é incorrido, desde que os critérios de reconhecimento sejam atendidos. O valor contábil da parte substituída deve ser baixado, independentemente de a parte substituída ter sido depreciada separadamente. Quando não é praticável para a entidade determinar o valor contábil da parte repostada, o custo de reposição pode ser usado como indicação do custo da reposição dessa parte, na data que foi adquirida ou construída. À frente esse assunto será discutido com mais detalhes.

#### Peças de uso específico e vida útil comum

Muitas vezes, na compra de certos equipamentos de porte, as empresas adquirem no mesmo momento uma série de peças ou conjuntos importantes e vitais a seu funcionamento, normalmente produzidas e montadas pelo próprio fornecedor do equipamento. **Essas peças sobressalentes são de uso específico para tal equipamento e necessárias para que o equipamento não fique paralisado por longo tempo, no caso de necessidades de substituição (preventiva ou corretiva).**

**Nesse caso, tais peças devem ser classificadas no Imobilizado** e, na verdade, têm vida útil condicionada à vida útil do próprio equipamento; dessa forma, são depreciadas em base similar à do equipamento correspondente.

As peças mantidas pela empresa, mesmo com disponibilidade normal no mercado e que, portanto, têm vida útil física e valor econômico por si sós, ou seja, não vinculados à vida útil e ao valor do equipamento específico da empresa, devem também ser classificadas no Ativo Imobilizado. Nesse caso, a depreciação dependerá da vida útil dos respectivos equipamentos.

(...)

#### Peças e material de consumo e manutenção

**Por outro lado, inversamente aos casos anteriores, os estoques mantidos pela empresa, representados por material de consumo destinado à manutenção, como óleo, graxas etc., bem como ferramentas e peças de pouca duração, que serão transformados em despesa do período ou custo de outro produto, devem ser classificados no Ativo Circulante.** À medida que são utilizados ou consumidos, tais itens são apropriados como despesas ou custos do produto fabricado, conforme a circunstância.

O Pronunciamento Técnico CPC nº 27, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, apresenta as seguintes orientações, no que diz respeito ao registro de bens no Ativo Imobilizado:

#### **Definições**

6. Os seguintes termos são usados neste Pronunciamento, com os significados especificados:

(...)

#### **Ativo imobilizado é o item tangível que:**

(a) é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos; e

(b) se espera utilizar por mais de um período.

Correspondem aos direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da entidade ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram a ela os benefícios, os riscos e o controle desses bens.

(...)

#### **Reconhecimento**

7. O custo de um item de ativo imobilizado deve ser reconhecido como ativo se, e apenas se:

(a) for provável que futuros benefícios econômicos associados ao item fluirão para a entidade; e

(b) o custo do item puder ser mensurado confiavelmente.

8. **Sobressalentes, peças de reposição, ferramentas e equipamentos de uso interno são classificados como ativo imobilizado quando a entidade espera usá-los por mais de um período.** Da mesma forma, se puderem ser utilizados somente em conexão com itens do ativo imobilizado, também são contabilizados como ativo imobilizado.

9. Este Pronunciamento não prescreve a unidade de medida para o reconhecimento, ou seja, aquilo que constitui um item do ativo imobilizado. Assim, é necessário exercer julgamento ao aplicar os critérios de reconhecimento às circunstâncias específicas da entidade. **Pode ser apropriado agregar itens individualmente insignificantes, tais como moldes, ferramentas e bases,** e aplicar os critérios ao valor do conjunto.

10. A entidade deve avaliar, segundo esse princípio de reconhecimento, todos os seus custos com ativos imobilizados no momento em que eles são incorridos. **Esses custos incluem custos incorridos inicialmente para adquirir ou construir item do ativo imobilizado e os custos incorridos posteriormente para renová-lo, substituir suas partes, ou dar manutenção a ele.** O custo de item de imobilizado pode incluir custos incorridos, relativos aos contratos de arrendamento de ativo, que são usados para construir, adicionar a, substituir parte ou serviço a item do imobilizado, tais como a depreciação de ativo de direito de uso. (Alterado pela Revisão CPC 13)

(...)

#### **Custos subsequentes**

12. Segundo o princípio de reconhecimento do item 7, a entidade não reconhece no valor contábil de um item do ativo imobilizado os custos da manutenção periódica do

item. Pelo contrário, esses custos são reconhecidos no resultado quando incorridos. **Os custos da manutenção periódica são principalmente os custos de mão-de-obra e de produtos consumíveis, e podem incluir o custo de pequenas peças.** A finalidade desses gastos é muitas vezes descrita como sendo para “reparo e manutenção” de item do ativo imobilizado.

13. Partes de alguns itens do ativo imobilizado podem requerer substituição em intervalos regulares. Por exemplo, um forno pode requerer novo revestimento após um número específico de horas de uso; ou o interior dos aviões, como bancos e equipamentos internos, pode exigir substituição diversas vezes durante a vida da estrutura. **Itens do ativo imobilizado também podem ser adquiridos para efetuar substituição recorrente menos frequente, tal como a substituição das paredes interiores de edifício, ou para efetuar substituição não recorrente.** Segundo o princípio de reconhecimento do item 7, a entidade reconhece no valor contábil de um item do ativo imobilizado o custo da peça reposta desse item quando o custo é incorrido se os critérios de reconhecimento forem atendidos. O valor contábil das peças que são substituídas é baixado de acordo com as disposições de baixa deste Pronunciamento (ver itens 67 a 72).

(...)

#### **Mensuração no reconhecimento**

15. Um item do ativo imobilizado que seja classificado para reconhecimento como ativo deve ser mensurado pelo seu custo.

#### **Elementos do custo**

16. O custo de um item do ativo imobilizado compreende:

- (a) seu preço de aquisição, acrescido de impostos de importação e impostos não recuperáveis sobre a compra, depois de deduzidos os descontos comerciais e abatimentos;
- (b) quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo no local e condição necessárias para o mesmo ser capaz de funcionar da forma pretendida pela administração;
- (c) a estimativa inicial dos custos de desmontagem e remoção do item e de restauração do local (sítio) no qual este está localizado. Tais custos representam a obrigação em que a entidade incorre quando o item é adquirido ou como consequência de usá-lo durante determinado período para finalidades diferentes da produção de estoque durante esse período.

17. Exemplos de custos diretamente atribuíveis são:

- (a) custos de benefícios aos empregados (tal como definidos no Pronunciamento Técnico CPC 33 – Benefícios a Empregados) decorrentes diretamente da construção ou aquisição de item do ativo imobilizado;
- (b) custos de preparação do local;
- (c) custos de frete e de manuseio (para recebimento e instalação);
- (d) custos de instalação e montagem;
- (e) custos com testes para verificar se o ativo está funcionando corretamente, após dedução das receitas líquidas provenientes da venda de qualquer item produzido enquanto se coloca o ativo nesse local e condição (tais como amostras produzidas quando se testa o equipamento); e

(f) honorários profissionais.

(...)

#### **Método da reavaliação**

(...)

37. Classe de ativo imobilizado é um agrupamento de ativos de natureza e uso semelhantes nas operações da entidade. **São exemplos de classes individuais:**

(a) terrenos;

(b) terrenos e edifícios;

(c) máquinas;

(d) navios;

(e) aviões;

(f) veículos a motor;

**(g) móveis e utensílios;** (Alterada pela Revisão CPC 08)

**(h) equipamentos de escritório;** e (Alterada pela Revisão CPC 08)

(i) plantas portadoras. (Incluída pela Revisão CPC 08)

(...)

#### **Depreciação**

43. Cada componente de um item do ativo imobilizado com custo significativo em relação ao custo total do item deve ser depreciado separadamente.

Com base na legislação, na doutrina e no Pronunciamento Técnico CPC nº 27, a conclusão é a de que os gastos com a maioria dos itens cuja glosa foi mantida, listados alhures, e também com os serviços de construção civil, com serviços de montagem industrial em geral e com instalação elétrica devem ser registrados na Contabilidade em contas do Ativo Imobilizado, o que impede a tomada direta dos créditos, conforme regra do art. 3º da Lei nº 10.833/2003:

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

(...)

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

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

(...)

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo e no § 1º do art. 52 desta Lei, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004)

(...)

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;

Conforme determina a regra acima, a acumulação de crédito é permitido, porém sobre os encargos de depreciação, e não diretamente sobre o custo de aquisição do bem ou serviço. Portanto, corretas as glosas efetivadas.

Observe-se que, caso o contribuinte considere que alguns destes bens serão utilizados por período inferior a 1 ano, o registro destes deve ser feito no Ativo Circulante como despesas, na conta “Móveis e Utensílios”, “Ferramentas”, “Material de Almoxarifado”, “Material Administrativo”, “Equipamentos de Escritório”, etc, conforme indicado pela doutrina transcrita neste voto, segundo a qual “*os estoques mantidos pela empresa, representados por material de consumo destinado à manutenção, como óleo, graxas etc., bem como ferramentas e peças de pouca duração, que serão transformados em **despesa do período ou custo de outro produto, devem ser classificados no Ativo Circulante***”.

Pelo exposto, voto por dar provimento parcial ao pedido para reverter as glosas de (i) gás Acetileno, (ii) gás oxigênio, (iii) gás Argônio, (iv) Nitrogênio, (v) Hélio líquido, (vi) Glutaraldeído, (vii) Solução tampão pH4, (viii) Tinta e cimentos, (ix) Equipamentos de Proteção Individual, (x) Serviço de manutenção preventiva nos delaminadores e nos sistemas tube press, (xi) Serviço de caldeiraria, (xii) Serviço de fabricação de conjunto de peças, (xiii) Serviços de usinagem de peças de reposição, (xiv) Serviços de rebobinamento de motores elétricos (retífica), (xv) Serviços de pintura industrial anticorrosiva e limpeza mecânica, (xvi) Serviços de jateamento, (xvii) Manutenção elétrica e mecânica, (xviii) panos multiuso, (xix) espátula, (xx) martelo, (xxi) chave de fenda, (xxii) alicate, (xxiii) pé de cabra, (xxiv) disco de corte, (xxv) disco lixa, (xxvi) sikadur, (xxvii) graxeiro, (xxviii) mini extrator e (xxix) pneus das empilhadeiras.

### **II.3 – DA LOCAÇÃO DE EQUIPAMENTOS**

Alega o Recorrente que a despesa decorrente da locação de equipamentos representa verdadeira despesa necessária ao processo de produção do caulim, razão pela qual seria passível de constituição de créditos de COFINS, conforme consta da Solução de Consulta nº 199, de 27/05/2010. Afirma, ainda, o seguinte, *verbis*:

58. 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*”.

59. 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.

60. 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.

**Com razão o Recorrente.** Pelas regras gerais de experiência, não me parece que “serviço de aluguel de carreta prancha”, “serviço de locação de cavalo mecânico com dois motores”, “serviço de locação de empilhadeira” e “serviço de locação de trator esteira D50” sejam serviços utilizados em setores administrativos ou de logística da empresa. E se é verdade que tais equipamentos não estavam sendo utilizados na etapa de produção, não se vislumbra, nos autos, qualquer comprovação nesse sentido. Sendo este um fundamento utilizado pela Fiscalização para a glosa, deveria estar sustentado em provas.

De qualquer sorte, como bem observado pelo contribuinte, o art. 3º, inciso IV, da Lei nº 10.637/2002, não exige que os prédios, máquinas e equipamentos locados sejam utilizados exclusivamente no processo produtivo, mas sim nas atividades da empresa:

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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

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

É nítida a distinção entre os dispositivos; no inciso II, os bens e serviços considerados como insumos devem ser utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens, enquanto o inciso IV se refere à utilização nas atividades da empresa. Logo, resta evidente o equívoco cometido pelos julgadores de piso.

Pelo exposto, voto por dar provimento ao pedido.

#### **II.4 – DOS SERVIÇOS AMBIENTAIS**

O Recorrente se insurge contra a decisão *a quo* nos seguintes termos:

62. 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.

63. 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.

64. 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.

65. 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.

**Com razão o Recorrente.** Embora tais gastos não sejam diretamente relacionados à sua atividade industrial, decorrem de obrigação legal. Trago à colação, mais uma vez, trecho da decisão do STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR:

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

Pelo exposto, voto por dar provimento ao pedido.

## **II.5 – DAS DESPESAS DE TRANSPORTE E ARMAZENAGEM**

Sustenta o Recorrente que a Fiscalização indevidamente glosou despesas relacionadas à contratação de serviços e aquisição de materiais referentes ao frete, armazenagem e transporte, nos seguintes termos, *litteris*:

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

(...)

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

69. Assim, considerando que a última filtragem é realizada entre o silo de armazenamento e o navio, nos filtros denominados de *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 (*big bags*).

70. Inclui-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.

**O REsp nº 1.221.170/PR**, que estabeleceu o conceito de “insumo”, **tratava de um caso concreto de empresa do ramo alimentício que pleiteava o creditamento sobre** os valores relativos às despesas efetuadas com "Custos Gerais de Fabricação", englobando: água, combustíveis e lubrificantes, veículos, materiais e exames laboratoriais, equipamentos de proteção individual - EPI, materiais de limpeza, seguros, viagens e conduções, "Despesas Gerais Comerciais" ("Despesas com Vendas", incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com

veículos, viagens, conduções, **fretes**, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões).

**O STJ, após definir, em abstrato, como deveria ser aferido o conceito de insumo, aplicou a tese jurídica ao caso concreto em julgamento,** determinando 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 custos e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual (EPI), **excluindo a possibilidade de creditamento do frete,** nos termos do voto-vogal do Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, págs. 38/39 do REsp nº 1.221.170/PR:

#### EMENTA

(...)

1. Discute-se nos autos o conceito de insumos previsto no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 para fins de dedução de créditos da base de cálculo do Pis e da Cofins na sistemática não cumulativa.

(...)

4. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes. Assim caracterizadas a essencialidade, a relevância, a pertinência e a possibilidade de emprego indireto através de um objetivo "teste de subtração", que é a própria objetivação da tese aplicável do repetitivo, a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

**5. Segundo o conceito de insumo aqui adotado não estão a priori incluídos os seguintes "custos" e "despesas" da recorrente:** gastos com veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, **fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03)**, prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões. **É que tais "custos" e "despesas" ("Despesas Gerais Comerciais") não são essenciais, relevantes e pertinentes ao processo produtivo da empresa que atua no ramo de alimentos,** de forma que a exclusão desses itens do processo produtivo não importa a impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção e nem, ainda, a perda substancial da qualidade do serviço ou produto e não há obrigação legal para sua presença.

(...)

**7. ACOMPANHO O RELATOR e proponho o seguinte dispositivo:** Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido para determinar o retorno dos autos à origem para que a Corte a quo analise a possibilidade de dedução de créditos em relação aos **custos e despesas com água, combustível, materiais de exames laboratoriais e materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI** conforme o conceito de insumos definido acima, tudo isso considerando a estreita via da prova documental do mandado de segurança. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ n. 8/08 (ementa já alterada na conformidade dos dois aditamentos).

Em outro trecho do REsp n.º 1.221.170/PR, o Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, à pág. 144, esclarece o resultado do julgamento:

Registro que o provimento do recurso deve ser parcial porque, **tanto em meu voto, quanto no voto da Min. Regina Helena, o provimento foi dado somente em relação aos "custos" e "despesas" com água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e, agora, os equipamentos de proteção individual - EPI.**

**Ficaram de fora gastos com** veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, **fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03)**, prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões.

Originalmente o meu voto havia sido no sentido de "DIVERGIR PARCIALMENTE do Relator para CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial e, nessa parte, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, com o retorno dos autos à origem". Assim o fiz na vocalização original de meu voto e no primeiro aditamento.

Ocorre que, **com o realinhamento do voto do Relator, Min. Napoleão Nunes Maia Filho, à tese que propusemos eu e a Min. Regina Helena, meu voto resta mantido,** contudo com a observação de que agora ACOMPANHO o Relator para CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial e, nessa parte, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, com o retorno dos autos à origem, conforme o explicitado (alterações já realizadas na ementa proposta no voto-vogal).

Ou seja, **no próprio REsp nº 1.221.170/PR,** representativo da controvérsia e julgado sob o rito previsto para os Recursos Repetitivos, **foi decidido que ficam de fora gastos com fretes,** salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03. Vejamos o que consta neste dispositivo legal, específico para a Cofins, cujo texto é reproduzido na Lei nº 10.637/2002, específica para o PIS:

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

(...)

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

Observe-se que a lei concede, no inciso IX do *caput* do art. 3º, o creditamento sobre o frete especificamente na operação **de venda,** mas silencia em relação ao frete na operação de compra, ou na operação de movimentação interna, o que indica, à toda evidência, que seu creditamento não está permitido, **como já decidido expressamente no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.**

Logo, caso a lide verse sobre o transporte de **produto já acabado,** não há como tratar este serviço como insumo do processo produtivo, tendo em vista que o mesmo já se encontra encerrado.

**Contudo, afirma o Recorrente que neste tópico não se analisa mais o frete de produtos acabados, mas sim de produtos em elaboração,** portanto inseridos no processo produtivo, que ainda não se encontra finalizado. É direito do contribuinte verificar qual a melhor forma de realizar sua atividade empresarial; realizando todas as etapas do seu processo produtivo

em um mesmo ambiente físico, ou separando-as em unidades distintas, exigindo-se o transporte dos produtos semi-elaborados entre elas.

No presente caso, utilizando-se do “teste da subtração”, proposto na orientação intermediária adotada pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR, observo que sem a utilização de serviço de transporte (frete), seria impossível prosseguir na atividade de produção, pois existem etapas que se realizam em ambientes fisicamente separados. Da mesma forma, este serviço mostra-se imprescindível quando o produtor, no exercício de sua liberdade de empreender, decide realizar alguma etapa produtiva em estabelecimento de terceiros, a chamada “industrialização por encomenda”.

O custo do transporte de mercadorias até o estabelecimento onde se dará a etapa produtiva, seja ele próprio ou pertencente a terceiros, e do seu eventual retorno devem gerar créditos das contribuições, não como o item “frete”, propriamente dito, pois o legislador determinou que apenas o frete de vendas gera créditos, mas como um serviço utilizado como insumo.

**Em relação às tabuas/pallets**, há que se destacar inicialmente que, segundo informa o contribuinte, sua utilização é dentro do processo produtivo, como equipamento auxiliar na movimentação dos big bags. Assim, não há que se analisar a questão do *pallet* ser retornável ou “one way”, discussão relevante apenas quando este bem é utilizado como embalagem ou para auxiliar no transporte do produto acabado até o adquirente.

Estabelecida qual a utilização dos *pallets*, necessário concluir, da mesma forma que no item “II.2 – DAS AQUISIÇÕES E SERVIÇOS UTILIZADOS NA MANUTENÇÃO”, pela necessidade de registro destes bens no Ativo Imobilizado e a apuração do crédito sobre os encargos de depreciação, e não diretamente sobre o custo de aquisição. Afinal, tais bens não são de consumo imediato, esperando-se destes, pela sua natureza, que possam ser utilizados por mais de um período.

**Quanto às despesas com armazenagem**, apesar constarem no título deste tópico do Recurso Voluntário, não foram apresentadas as razões pelas quais estas despesas seriam essenciais e relevantes ao processo produtivo, ao contrário do que foi feito em relação ao frete de produtos em elaboração.

Pelo exposto, voto por dar provimento parcial a este pedido, para reverter a glosa sobre os fretes comprovadamente utilizados na movimentação entre estabelecimentos da empresa de **produtos em elaboração**, mantendo a glosa sobre tábuas/*pallets* e despesas com armazenagem.

## **II.6 – DA AQUISIÇÃO DE GASOLINA COMUM**

Afirma o Recorrente que a aquisição de gasolina comum utilizada nos veículos da fábrica para transporte de materiais não deve ser glosada, porque todo o deslocamento de material e pessoal utilizados no processo produtivo é feito por meio de veículos movidos a gasolina, no deslocamento entre as áreas de extração (mina) e beneficiamento, sendo despesa totalmente inserida na produção do caulim.

Tendo em vista tudo quanto já exposto, entendo que o dispêndio com gasolina nos veículos utilizados na fábrica para transporte de materiais e pessoal, bem como no deslocamento entre as áreas de extração (mina) e beneficiamento, é despesa totalmente inserida na produção do caulim, sendo correta a sua inclusão na apuração dos créditos.

Nesse contexto, voto por dar provimento a este pedido.

### **II.7 – DA AQUISIÇÃO DE ÓLEO DIESEL**

Sustenta o Recorrente que a aquisição de óleo diesel utilizado nos caminhões para transporte de caulim e nos geradores de energia elétrica não deve ser glosada, pois o processo produtivo do caulim pressupõe o transporte e deslocamento de produtos entre os diversos setores da produção, o qual é realizado por veículos por minerodutos bombeados através de geradores, todos movidos a óleo diesel.

Pelas mesmos fundamentos já elencados no tópico anterior, entendo que o dispêndio com óleo diesel utilizado nos caminhões para transporte de caulim e nos geradores de energia elétrica é despesa totalmente inserida na produção do caulim, sendo correta a sua inclusão na apuração dos créditos.

Nesse contexto, voto por dar provimento a este pedido.

### **III - CONCLUSÃO**

Pelo exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade do Despacho Decisório e, no mérito, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas de créditos referentes a (i) gás Acetileno, (ii) gás oxigênio, (iii) gás Argônio, (iv) Nitrogênio, (v) Hélio líquido, (vi) Glutaraldeído, (vii) Solução tampão pH4, (viii) Tinta e cimentos, (ix) Equipamentos de Proteção Individual, (x) Serviço de manutenção preventiva nos delaminadores e nos sistemas tube press, (xi) Serviço de caldeiraria, (xii) Serviço de fabricação de conjunto de peças, (xiii) Serviços de usinagem de peças de reposição, (xiv) Serviços de rebobinamento de motores elétricos (retifica), (xv) Serviços de pintura industrial anticorrosiva e limpeza mecânica, (xvi) Serviços de jateamento, (xvii) Manutenção elétrica e mecânica, (xviii) locação de carretas, cavalos mecânicos, empilhadeiras e tratores, (xix) serviços de manutenção e preservação ambiental, (xx) fretes comprovadamente utilizados na movimentação entre estabelecimentos da empresa de produtos em elaboração, (xxi) gasolina comum, (xxii) óleo diesel, (xxiii) panos multiuso, (xxiv) espátula, (xxv) martelo, (xxvi) chave de fenda, (xxvii) alicata, (xxviii) pé de cabra, (xxix) disco de corte, (xxx) disco lixa, (xxxii) sikadur, (xxxiii) graxeiro, (xxxiiii) mini extrator e (xxxiv) pneus das empilhadeiras.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares

Fl. 31 do Acórdão n.º 3402-010.422 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10280.005517/2008-13