



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10280.721287/2012-10
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-009.387 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de novembro de 2021
Recorrente IMERYS RIO CAPIM CAULIM S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI TRIBUTÁRIA. INCOMPETÊNCIA PARA SE PRONUNCIAR. SÚMULA CARF N. 2.

Nos termos da Súmula Carf nº 2, este Conselho não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

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

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CRÉDITO. NÃO CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

É incabível a apuração de crédito da Cofins não-cumulativa, pelo substituído, em relação ao valor do ICMS-ST recolhido pelo substituto tributário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Os conselheiros Pedro Rinaldi de Oliveira Lima e Leonardo Vinicius Toledo de Andrade acompanharam o relator pelas conclusões.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mara Cristina Sifuentes, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Carlos Delson Santiago (suplente convocado(a)), Laercio Cruz Uliana Junior, Marcio Robson Costa, Helcio Lafeta Reis (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 549 a 558) interposto em 17/12/2019 contra decisão proferida no Acórdão 12-108.918 - 16ª Turma da DRJ/RJO, de 18/07/2019 (e-fls. 518 a 535), que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a Manifestação de Inconformidade para reconhecer o crédito adicional de R\$ 321.444,37, relativo à reversão da glosa de bens e serviços (insumos) feita pela fiscalização.

Os fatos iniciais constam do relatório do referido Acórdão, que reproduzo a seguir:

Trata-se de Pedido de Ressarcimento (PERDCOMP n.º 08152.65402.050411.1.5.09-8086) de crédito de COFINS não-cumulativa-exportação, relativo ao terceiro trimestre de 2007, no valor de R\$ 2.831.161,75, para fins de Compensação de débitos de outros tributos (fls. 2 e ss).

A Autoridade Fiscal, com base em **Relatório da Fiscalização** (fls. 242/251), decidiu reconhecer parcialmente o crédito pleiteado, no montante de R\$ 2.452.340,98 (Despacho Decisório SEFIS/DRF/BELÉM n.º 368/2012, fl. 252), e, assim, homologar parcialmente as compensações efetuadas até o limite do crédito reconhecido (Despacho Decisório SEORT/DRF/BELÉM n.º 204/2012, fl. 255).

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

1. em relação aos anos calendário de 2006 a 2007, o contribuinte apresentou DIPJ na forma do Lucro Real, estando, desta forma, obrigado a apuração do PIS e da COFINS pela sistemática da não cumulatividade;
2. a sociedade tem por objetivo a pesquisa de depósitos minerais, a lavra de jazidas minerais, o beneficiamento de minérios, a transformação industrial e comercialização de produtos minerais e a operacionalização de terminais portuários;
3. os valores dos créditos da COFINS pleiteados nos PER/DCOMP dos períodos do ano calendário de 2007 guardam consonância com os valores calculados nos DACON;
4. a análise dos débitos do PIS e da COFINS teve por base os valores informados nas fichas denominadas "Cálculo da Contribuição do PIS/Pasep" e "Cálculo da COFINS", dos DACON dos períodos auditados, e assentamentos nos livros fiscais e contábeis, não tendo sido detectado irregularidades nos cálculos dos mesmos;
5. constatou irregularidades nos documentos que serviram de base para o preenchimento dos itens: 02 - *Bens utilizados como insumos*; 03 - *Serviços utilizados como insumo e*; 04 - *Despesas de Energia Elétrica*, todos das fichas "Apuração dos Créditos do PIS" e "Apuração dos Créditos da COFINS" dos DACON;
6. diversos bens não constam da Relação de Insumos Utilizados no Processo Produtivo, são relativos a imobilizado, combustíveis para automóveis e caminhões, gases, ferramentas, materiais de escritório, materiais de limpeza e outros, são bens utilizados em serviços auxiliares, complementares ao processo produtivo, que embora relevantes não se enquadram no conceito de bens utilizados como insumo;
7. no mês de abril e setembro 2006, o somatório dos insumos que dão direito ao crédito do PIS e da COFINS, relativos ao item "LINHA 2" da Relação de Notas Fiscais de Aquisições de Bens, fornecida pelo contribuinte, é menor que os

valores informados nos DACTON, no item 2, das fichas 06A e 06B, para o PIS e, fichas 16A e 16B para a COFINS, assim, glosou os valores das notas fiscais relativas aos itens "III.a.1" e "III.a.2", estes valores estão demonstrados na planilha denominada "RELAÇÃO DAS COMPRAS DE BENS E SERVIÇOS SEM DIREITO A CRÉDITO DO PIS E DA COFINS" anexa a este Relatório;

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

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

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

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

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

Cientificada da decisão (fl. 261), em 11/07/12, a contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade (fl. 263 e ss), protocolizada em 10/08/2012, contra o Despacho Decisório, que deferira parcialmente o crédito solicitado no pedido de Ressarcimento. Alegou, em síntese, que:

1. o Pedido de Ressarcimento foi parcialmente deferido, conforme demonstram o Relatório de Fiscalização e o Despacho Decisório em anexo; em face da referida decisão, a Requerente apresentou manifestação de inconformidade, a qual ainda se encontra pendente de julgamento em primeira instância administrativa;

2. há, assim, duplicidade de despacho decisório para o mesmo período de apuração;

3. o despacho decisório fere 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;

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

5. não demonstrou a d. Fiscalização, qualquer montante de abatimento dos valores a título de juros e multa, conforme prevê o artigo 36, da Instrução Normativa nº 900/08;

6. no presente caso, o cumprimento da forma do ato, para que a Requerente tivesse plena ciência da compensação homologada parcialmente, não foi cumprida pela i. Fiscalização, sendo nulo por afronta ao artigo 50, I, da Lei 9.784/99 e artigo 12, inciso II, do Decreto 7.574/20118;

7. como a demonstração de regularidade dos pedidos de compensação em questão prescinde de análise do direito creditório, passa a Requerente a demonstrar a regularidade dos insumos aproveitados para obtenção dos créditos. e a indevida glosa realizada pela d. Fiscalização;

8. antes de adentrar no mérito, contudo, é necessário examinar sinteticamente o processo produtivo do caulim, que se inicia na extração do minério e culmina no depósito final do produto acabado, para uma identificado clara das etapas e dos produtos e serviços creditados como insumos;

9. conforme já descrito no LAUDO TÉCNICO “Descrição do processo produtivo e utilização de Produtos Químicos”, parte integrante do processo fiscalizatório, de lavra do Engenheiro Químico Anselmo Duarte Pereira, CRQ 03.302.662 da 6ª Região, as etapas de produção são (vide também mapa explicativo da produção doc. 06):

10. **Lavra:** O caulim (minério) é inicialmente extraído in natura de uma mina a céu aberto localizada no Município de Ipixuna do Pará e inicia-se com o decapeamento do estéril (solo) com espessura entre 18 a 20 metros e é extraído com o auxílio de tratores de esteira, retro escavadeira, caminhões, etc., havendo consumo de óleo diesel nos caminhões e tratores;

11. **Dispersão:** Primeira etapa do processo consiste na adição conjunta de minério, com água e agentes dispersantes em equipamentos providos de intensa agitação mecânica (blungers) para a produção de uma suspensão de caulim, permitindo que as impurezas presentes no minério, tais como areia, matéria orgânica e outros materiais possam ser eliminados nas etapas subsequentes;

12. **Desareamento:** Consiste na passagem da polpa dispersa por um conjunto de hidrociclones e centrífugas onde são removidas a areia e partículas grosseiras presentes no minério, imediatamente após essa etapa é adicionado sulfato de alumínio que promove o aumento de viscosidade da polpa evitando sua decantação no mineroduto durante o transporte por bombeamento até a planta de beneficiamento em Barcarena;

13. **Transporte por mineroduto:** A polpa de caulim é transportada até a planta de beneficiamento no Município de Barcarena, por meio de um mineroduto com 158 km de extensão, ao qual é adicionado biocida (glutaraldeído) para evitar crescimento de bactérias e corrosão microbiológica no tubo. Também é usado o cloreto de zinco como inibidor de corrosão. Na chegada do caulim à planta, é feito monitoramento da dosagem residual e contagem de bactérias, há consumo de óleo diesel nos geradores que fornecem energia para bombeamento da polpa para a planta de beneficiamento ou para a bacia de rejeitos;

14. **Área da Planta:** Na planta, o minério parcialmente beneficiado na Mina é recebido em tanques, iniciando então o processo de beneficiamento para a produção dos diversos tipos de produtos, adequando-os às especificações exigidas pelos consumidores;

15. **Diluição e defloculação da polpa recebida:** Nesta etapa, é feita a diluição da polpa para a concentração adequada a etapa de separação magnética e a defloculação, com o ajuste de pH e viscosidade;

16. **Separação Magnética:** Consiste na passagem da polpa através de separadores magnéticos criogênicos, com núcleo refrigerado por hélio líquido, os quais removem os contaminantes ferrosos que prejudicam a alvura. O produto desta etapa é destinado aos tanques para continuação do processo de beneficiamento e os materiais contaminantes retidos são enviados para a bacia de contenção de rejeitos;

17. **Pré moagem e delaminação:** Nesta fase o minério passa por moinhos de areia sob intensa agitação. A finalidade desta etapa é reduzir os aglomerados de caulim reduzindo sua granulometria, permitindo maior aproveitamento na etapa de centrifugação;

18. **Centrifugação:** Nas centrífugas é feita a separação entre a fração fina adequada ao produto desejado e a fração grossa. A fração grossa é encaminhada para tanques para posterior uso e a fração fina segue para a etapa de alveijamento.

19. **Alveijamento e floculação:** Redução por reação química em meio ácido (ácido sulfúrico, hidrossulfito de sódio e sulfato de alumínio), dos compostos de ferro e titânio presentes no minério e condicionamento do material para a filtração;

20. **Filtração/Redispersão:** Passagem do caulim floculado sob pressão ou vácuo, por elementos filtrantes (filtros), para retirada dos compostos gerados na reação de alveijamento e transformação das tortas de caulim em suspensão, permitindo a evaporação;

21. **Evaporação:** Redução do teor de água contida na polpa através de passagem por evaporadores, permitindo secagem com menor consumo de energia e maior produtividade ou acondicionamento da polpa ao teor de sólidos para embarque nesta forma. A evaporação é feita em vasos aquecidos por vapor (trocadores de calor), produzido em caldeiras pela queima de óleo BPF-IA;

22. **Secagem:** Eliminação da água remanescente ao caulim por meio de passagem da polpa em corrente de ar quente em secadores industriais previamente aquecidos por queima de óleo BPF;

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

24. 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;

25. tem-se de forma clara que os serviços e bens glosados 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;

26. dos itens relacionados e identificados nas planilhas anexas, há insumos e serviços relacionados à fase de filtragem, secagem, delaminação e lavra, ligados desde a extração até o depósito do produto acabado no porto da Requerente, portanto, da produção;

27. demonstrado a utilização de tais itens no processo produtivo, seja como insumo direto nos equipamentos e consumidos no processo produtivo, ou indireto, na manutenção destes equipamentos, resta claro que estas despesas representam verdadeira despesas necessárias ao processo de produção, razão pela qual se encontram passíveis de creditamento de PIS/COFINS;

28. a preservação ambiental, apesar de não tornar-se resultado do processo produtivo, deve obrigatoriamente (seja por imposição legal, seja por consciência ecológica das empresas) ser promovida pela empresa, portanto, a promoção da preservação ambiental é atividade plenamente ligada à produção, devendo assim ser considerada para fins de creditamento tanto para o PIS, quanto para o COFINS;

29. as despesas decorrentes da locação de equipamentos representam verdadeira despesa necessária ao processo de produção do caulim, razão pela qual seria passível de constituição de créditos de PIS/COFINS, conforme manifestado pelo Fisco na Solução de Consulta n.º 199. de 27.05.2012;

30. a d. Fiscalização indevidamente glosou despesas relacionadas à contratação de serviços e aquisição de materiais referentes ao frete, armazenagem e transporte, os quais devem ser excluídos à tributação;

31. a Solução de Consulta n.º 210/2009 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;

32. 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;

33. o 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 da Requerente, permitindo seu creditamento, nos termos do artigo 3º, II, da Lei 10.833/2003 e Solução de Divergência COSIT n.º 37/2008;

34. 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,

35. o Relatório aponta como fundamento para a glosa de créditos relativos a energia elétrica a não inclusão do ICMS substituição tributária na base de cálculo das contribuições devidas pelo substituído, no entanto, tal fundamento não está de acordo com os dispositivos legais que tratam da matéria;

36. foram glosados créditos extemporâneos de ICMS incidentes sobre a energia elétrica adquirida pela Impugnante, porque os referidos créditos foram aproveitados nos meses de março e dezembro de 2007, contudo, as notas fiscais de aquisição de energia elétrica demonstram que tais aquisições ocorreram no período de dezembro de 2002 a fevereiro de 2007.

37. a Fiscalização glosou tais valores sob o fundamento de que "o contribuinte não comprovou que os créditos não foram utilizados nos períodos devidos"; e não teria sido demonstrado que "os fornecedores de energia elétrica efetuaram o recolhimento do PIS e da COFINS sobre os valores pleiteados";

38. vale esclarecer que os créditos foram aproveitados apenas nos períodos apresentados porque os valores correspondentes ao ICMS incidente na operação não vinham sendo recolhidos, já que foram objeto de depósito judicial;

39. ao contrário do que consta do Relatório de Fiscalização, o crédito de PIS e COFINS foi aproveitado no período devido, ou seja, após a efetiva extinção do ICMS pela conversão do depósito em renda;

40. o crédito aproveitado em dezembro de 2007 refere-se ao ICMS recolhido entre agosto de 2005 e fevereiro de 2007;

41. a Fiscalização tem acesso a tais documentos, que são apresentados regularmente pela Impugnante e, portanto, poderia verificar se houve o aproveitamento dos créditos em duplicidade;

42. caso assim não entenda V. Sa., a Impugnante desde já requer seja convertido o julgamento do presente feito em diligência a fim de permitir a comprovação de que não houve aproveitamento de crédito em duplicidade;

43. com relação ao fundamento constante do Relatório de Fiscalização quanto à ausência de comprovante de que os fornecedores de energia elétrica efetuaram o recolhimento de PIS e COFINS sobre o valor pago pela Impugnante a título de ICMS, vale esclarecer que a legislação não impõe como requisito para o aproveitamento de crédito de PIS e COFINS a comprovação de que houve o efetivo recolhimento do tributo pelo vendedor.

A Requerente pede acolhimento da Manifestação de Inconformidade e homologação integral das PerDcomps. Requer, ainda, seja o presente processo reunido e apensado com o Processo Administrativo n.º 10280.721289/2012-09.

O julgamento em primeira instância, formalizado no Acórdão 12-108.918 - 16ª Turma da DRJ/RJO, resultou em uma decisão de procedência em parte da Manifestação de Inconformidade para reverter unicamente a glosa de bens e serviços que, à luz do decidido no REsp n.º 1.221.170-PR, se enquadrariam no conceito de insumo. A decisão se ancorou nos seguintes fundamentos: (a) que o pedido de apensação perdeu o objeto porque os despachos decisórios e as respectivas manifestações de inconformidade encontram-se reunidos nestes autos; (b) que no Acórdão estaria se proferindo decisão abrangendo tanto o pedido de ressarcimento quanto as declarações de compensação associadas; (c) que não há nulidade na decisão da DRF Belém, uma vez que ela se encontra devidamente motivada; (d) que o fundamento último da decisão está no Relatório de Fiscalização do qual a ora recorrente teve ciência; (e) que, de acordo com o § 5º do art. 19 da Lei n.º 10.522, de 2002, a DRJ deve reproduzir em suas decisões o entendimento adotado pelo STJ em recurso repetitivo, após a manifestação da PGFN; (f) que a turma julgadora deve acompanhar a orientação veiculada na Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACETVPGFN-MF sobre o julgamento do REsp n.º 1.221.170-PR; (g) que, conforme estabelecido pelo STJ, o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou

relevância; (h) que a própria fiscalização argumentou que os bens e serviços são relevantes para a produção, e, ainda que não ajam diretamente, são utilizados de forma complementar ou auxiliar ao processo produtivo; (i) que devem ser revertidas todas as glosas aplicadas sobre os itens relevantes à produção, sejam eles aplicados direta ou indiretamente no processo produtivo; (j) que as glosas relativas à diferença entre os valores apresentados no DICON e os valores das notas fiscais de bens e serviços não se referem ao período analisado neste processo; (k) que o valor do ICMS-ST está destacado de forma clara nas notas fiscais de venda de energia elétrica para a ora recorrente; (l) que não há hipótese legal de creditamento do ICMS-ST destacado na nota fiscal; (m) que é descabida a pretensão de adicionar o valor do ICMS-ST destacado na nota fiscal ao próprio valor de aquisição do bem; (n) que o valor do ICMS-ST destacado na nota fiscal deve ser excluído da base de cálculo das Contribuições devidas pelo contribuinte substituto; e (o) que os créditos extemporâneos mencionados no Relatório Fiscal não foram tomados no período analisado neste processo.

Cientificada da decisão da DRJ em 14/11/2019 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem na e-fl. 546), a empresa interpôs Recurso Voluntário em 17/12/2019 (Termo de solicitação de Juntada na e-fl. 547), argumentando, em síntese, que: (a) o recurso é tempestivo; (b) no plano do ICMS a substituição tributária é definitiva e irrecuperável; (c) o ICMS-ST, como imposto definitivo, deve compor o custo de aquisição da mercadoria; (d) não obstante o inciso II do § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, vedar a concessão de crédito sobre os valores de aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das Contribuições, o STJ vem assegurando a manutenção desses créditos; (e) o direito ao crédito do substituído decorre da repercussão econômica do ônus gerado pelo recolhimento antecipado do imposto estadual atribuído ao substituto; (f) o ICMS-ST se transforma em um componente dos insumos, integrando o custo operacional; (g) sendo vedada a utilização de crédito das Contribuições, estaríamos diante de flagrante inconstitucionalidade, tendo em vista a clara ofensa ao princípio da não cumulatividade; e (h) o STJ entendeu pela possibilidade do creditamento de Contribuições sobre o valor pago a título de ICMS-ST.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos formais de admissibilidade, razão pela qual dele se toma conhecimento.

Do ICMS-ST

Conforme se depreende do Recurso Voluntário interposto pela recorrente, a matéria que restou para ser decidida neste Colegiado se limita à possibilidade de apuração de crédito da Cofins sobre o ICMS-ST destacado na nota fiscal na aquisição de energia elétrica.

A recorrente afirma que, “no plano do ICMS, a Substituição Tributária é definitiva e irrecuperável, em virtude da sistemática da escrituração fiscal, ou seja, como imposto definitivo, deve compor o custo de aquisição da mercadoria adquirida no regime de substituição tributária”.

Aponta que esse é o entendimento emanado no Acórdão 1201-00.548, publicado em 10/11/2011, que diz, em sua ementa, que “devem ser contabilizados como custo, os tributos incidentes na aquisição de mercadorias que não sejam recuperáveis. O ICMS incidente sobre combustíveis e lubrificantes compõe o custo de aquisição da mercadoria nos Estados em que a legislação elegeu como contribuinte substituto o distribuidor, uma vez que não se trata na espécie de recuperação de tributo, mas sim, dependendo das circunstâncias do mercado, de ressarcimento”.

Defende que, “sendo o fato gerador da substituição tributária prévio e definitivo, o direito ao crédito do substituído decorre, a rigor, da repercussão econômica do ônus gerado pelo recolhimento antecipado do imposto estadual atribuído ao substituto, compondo, como anteriormente dito, o custo de aquisição da mercadoria adquirida”. Para a recorrente, o ICMS-ST “se transforma em um componente dos insumos, integrando o custo operacional”.

Pondera que, “não obstante os artigos 3ª, § 2º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 vedarem a concessão de créditos de contribuição ao PIS e da COFINS sobre os valores de aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, o Superior Tribunal de Justiça, vem assegurando a manutenção dos créditos de PIS e COFINS”.

Refere voto da Ministra Regina Helena Costa, da 1ª Turma do STJ, onde foi firmado o entendimento “pela possibilidade do creditamento de PIS e COFINS sobre o valor pago a título de ICMS-ST”, tendo reproduzido a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 1973. APLICABILIDADE. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA (ICMS-ST). AQUISIÇÃO DE BENS PARA REVENDA POR EMPRESA SUBSTITUÍDA. BASE DE CÁLCULO DO CRÉDITO. INCLUSÃO DO VALOR DO IMPOSTO ESTADUAL. LEGALIDADE. CREDITAMENTO QUE INDEPENDE DA TRIBUTAÇÃO NA ETAPA ANTERIOR. CUSTO DE AQUISIÇÃO CONFIGURADO. I – Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. Aplica-se, in casu, o Código de Processo Civil de 1973. II – A 1ª Turma desta Corte assentou que a disposição do art. 17 da Lei n. 11.033/2004, a qual assegura a manutenção dos créditos existentes de contribuição ao PIS e da COFINS, ainda que a revenda não seja tributada, não se aplica apenas às operações realizadas com os destinatários do benefício fiscal do REPORTE. Por conseguinte, o direito ao creditamento independe da ocorrência de tributação na etapa anterior, vale dizer, não está vinculado à eventual incidência da contribuição ao PIS e da COFINS sobre a parcela correspondente ao ICMS-ST na operação de venda do substituto ao substituído. III – Sendo o fato gerador da substituição tributária prévio e definitivo, o direito ao crédito do substituído decorre, a rigor, da repercussão econômica do ônus gerado pelo recolhimento antecipado do ICMS-ST atribuído ao substituto, compondo, desse modo, o custo de aquisição da mercadoria adquirida pelo revendedor. IV – A repercussão econômica onerosa do recolhimento antecipado do ICMS-ST, pelo substituto, é assimilada pelo substituído imediato na cadeia quando da aquisição do bem, a quem, todavia, não será facultado gerar crédito na saída da mercadoria (venda), devendo emitir a nota fiscal sem destaque do imposto estadual, tornando o tributo, nesse contexto, irrecuperável na escrita fiscal, critério definidor adotado pela legislação de regência. V – Recurso especial provido.

Reclama que, “sendo vedada a utilização de crédito de PIS e COFINS, estaríamos diante de flagrante inconstitucionalidade, tendo em vista a clara ofensa ao princípio da não

cumulatividade do PIS e da COFINS, consagrada pelas Leis n. 10.637, de 2002 e n. 10.833, de 2003”.

Mas a razão não assiste a recorrente.

Sobre o Acórdão 1201-00.548, trazido à balha no Recurso Voluntário, é preciso que façamos dois destaques: primeiro, que ele não tem qualquer força vinculante sobre as decisões deste Colegiado; e, segundo, que a conclusão a que lá se chegou (os tributos que não sejam recuperáveis, incidentes na aquisição de mercadorias, devem ser contabilizados como custo) teve como suporte normativo a legislação do IRPJ, não podendo ser transposta para o presente processo e nele aplicada, uma vez que aqui se discute a apuração de créditos da Cofins não cumulativa, que possui lei específica disciplinando a matéria (Lei nº 10.833, de 2003).

Quanto aos demais argumentos trazidos pela recorrente, podemos ver com clareza que eles seguem o mesmo roteiro adotado nos votos da Ministra Regina Helena Costa, da 1ª Turma do STJ, a exemplo do que vemos no REsp 1.909.823/SC, que conta com a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 1973. APLICABILIDADE. MANDADO DE SEGURANÇA. VIOLAÇÃO AO ART. 1.022 DO CPC/2015. INOCORRÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA (ICMS-ST). AQUISIÇÃO DE BENS PARA REVENDA POR EMPRESA SUBSTITUÍDA. BASE DE CÁLCULO DO CRÉDITO. INCLUSÃO DO VALOR DO IMPOSTO ESTADUAL. LEGALIDADE. CREDITAMENTO QUE INDEPENDE DA TRIBUTAÇÃO NA ETAPA ANTERIOR. CUSTO DE AQUISIÇÃO CONFIGURADO. PRECEDENTE DESTA TURMA.

I – Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. Aplica-se, in casu, o Código de Processo Civil de 1973.

II – A Corte de origem apreciou todas as questões relevantes apresentadas com fundamentos suficientes, mediante apreciação da disciplina normativa e cotejo ao posicionamento jurisprudencial aplicável à hipótese. Inexistência de omissão, contradição, obscuridade ou erro material.

III – A 1ª Turma desta Corte assentou que a disposição do art. 17 da Lei n. 11.033/2004, a qual assegura a manutenção dos créditos existentes de contribuição ao PIS e da COFINS, ainda que a revenda não seja tributada, não se aplica apenas às operações realizadas com os destinatários do benefício fiscal do REPORTE. Por conseguinte, o direito ao creditamento independe da ocorrência de tributação na etapa anterior, vale dizer, não está vinculado à eventual incidência da contribuição ao PIS e da COFINS sobre a parcela correspondente ao ICMS-ST na operação de venda do substituto ao substituído.

IV – Sendo o fato gerador da substituição tributária prévio e definitivo, o direito ao crédito do substituído decorre, a rigor, da repercussão econômica do ônus gerado pelo recolhimento antecipado do ICMS-ST atribuído ao substituto, compondo, desse modo, o custo de aquisição da mercadoria adquirida pelo revendedor. Precedente.

V – A repercussão econômica onerosa do recolhimento antecipado do ICMS-ST, pelo substituto, é assimilada pelo substituído imediato na cadeia quando da aquisição do bem, a quem, todavia, não será facultado gerar crédito na saída da mercadoria (venda), devendo emitir a nota fiscal sem destaque do imposto estadual, tornando o tributo, nesse contexto, irrecuperável na escrita fiscal, critério definidor adotado pela legislação de regência.

VI – Recurso especial improvido.

Antes de analisarmos esses argumentos, é de se destacar que a tese da Ministra Regina Helena Costa sempre encontrou oposição, dentro da própria 1ª Turma, do Ministro Gurgel de Faria e estava em dissonância com a orientação adotada na 2ª Turma, como podemos ver na ementa do REsp 1.456.648/RS, a seguir reproduzida:

RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/1973. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. VALORES REFERENTES A ICMS-SUBSTITUIÇÃO (ICMS-ST). IMPOSSIBILIDADE.

1. Não tem direito o contribuinte ao creditamento, no âmbito do regime não-cumulativo do PIS e COFINS, dos valores que, na condição de substituído tributário, paga ao contribuinte substituto a título de reembolso pelo recolhimento do ICMS-substituição.
2. Quando ocorre a retenção e recolhimento do ICMS pela empresa a título de substituição tributária (ICMS-ST), a empresa substituta não é a contribuinte, o contribuinte é o próximo na cadeia, o substituído. Nessa situação, a própria legislação tributária prevê que tais valores são meros ingressos na contabilidade da empresa substituta que se torna apenas depositária de tributo (responsável tributário por substituição ou agente arrecadador) que será entregue ao Fisco. Então não ocorre a incidência das contribuições ao PIS/PASEP, COFINS, já que não há receita da empresa prestadora substituta. É o que estabelece o art. 279 do RIR/99 e o art. 3º, §2º, da Lei n. 9.718/98.
3. Desse modo, não sendo receita bruta, o ICMS-ST não está na base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS não cumulativas devidas pelo substituto e definida nos arts. 1º e §2º, da Lei n. 10.637/2002 e 10.833/2003.
4. Sendo assim, o valor do ICMS-ST não pode compor o conceito de valor de bens e serviços adquiridos para efeito de creditamento das referidas contribuições para o substituído, exigido pelos arts. 3, §1º, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, já que o princípio da não cumulatividade pressupõe o pagamento do tributo na etapa econômica anterior, ou seja, pressupõe a cumulatividade (ou a incidência em "cascata") das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS.
5. Recurso especial não provido.

Mas o mais relevante é que essa divergência que existia entre as turmas do STJ foi examinada nos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 1.768.224 – RS, quando o Ministro Gurgel de Faria, em seu voto condutor, firmou a tese de que “o benefício fiscal previsto no art. 17 da Lei n. 11.033/2004, em razão da especialidade, não derogou a Lei n. 10.637/2002 e a Lei n. 10.833/2003, bem como não desnaturou a estrutura do sistema de créditos estabelecida pelo legislador para a materialização do princípio da não cumulatividade, quanto à COFINS e à contribuição ao PIS”.

À luz dessas premissas, a jurisprudência deste Tribunal Superior, em um primeiro momento, entendeu que o benefício instituído pelo artigo 17 da Lei n. 11.033/2004 somente se aplicaria aos contribuintes integrantes do regime específico de tributação denominado REPORTO e não alcançaria o sistema não cumulativo desenhado para a COFINS e a Contribuição ao PIS.

.....

Contudo, esse entendimento (na parte referente à extensão da Lei do REPORTO) foi superado por ambos os órgãos fracionários que compõem a Primeira Seção do STJ, tendo sido decidido que o benefício fiscal previsto no art. 17 da Lei n. 11.033/2004 deveria ser estendido a outras pessoas jurídicas além daquelas definidas na referida lei.

Ocorre que, no que concerne à incompatibilidade do creditamento da contribuição ao PIS e da COFINS quando a tributação se desse pelo regime monofásico (hipótese dos

autos), não houve alteração de entendimento da Segunda Turma do STJ, que continuou decidindo reiteradamente pela sua impossibilidade.

.....

Portanto, do que foi exposto, chega-se a duas conclusões: a) a Primeira Seção desta Corte decidiu que o benefício fiscal previsto no art. 17 da Lei 11.033/2004 não tem aplicação restrita ao Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária - REPORTO; e b) inexistiu, por parte da Segunda Turma, modificação de entendimento quanto à incompatibilidade da incidência monofásica do PIS e da COFINS com a técnica do creditamento.

Ocorre que a Primeira Turma, no ano de 2017, alterou seu posicionamento (quanto à possibilidade de creditamento na monofasia), para entender que "o benefício fiscal consistente em permitir a manutenção de créditos de PIS e COFINS, ainda que as vendas e revendas realizadas pela empresa não tenham sido oneradas pela incidência dessas contribuições no sistema monofásico, é extensível às pessoas jurídicas não vinculadas ao REPORTO, regime tributário diferenciado para incentivar a modernização e ampliação da estrutura portuária nacional, por expressa determinação legal". Nesse julgado, considerou-se que tal benefício era extensível às pessoas jurídicas não vinculadas ao REPORTO e que o art. 17 da Lei n. 11.033/2004 teria derogado, tacitamente, a Lei n. 10.637/2002 e a Lei n. 10.833/2003, porque teria regulado inteiramente a matéria tratada nos arts. 3º dessas leis.

Esse entendimento foi firmado, por maioria, no julgamento do RESP 1.051.634/CE, no qual o Órgão colegiado aderiu à proposta da eminente Min. Regina Helena, tendo sido feita a anotação pela relatora, em seu voto, de que "a 2ª Turma desta Corte, quanto a esse ponto específico, já se pronunciou no sentido da necessidade de revisão da jurisprudência para definir que o art. 17 da Lei n. 11.033/2004 tem aplicação fora do regime de REPORTO, podendo, em tese, alcançar qualquer contribuinte".

Desde então, devo registrar, tenho saído vencido nos julgamentos da Primeira Turma (v.g.: AgInt no REsp 1787364/PR, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/05/2019, DJe 28/05/2019; REsp 1434824/RS, Rel. Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/12/2018, DJe 04/02/2019).

Portanto, a meu juízo, a regra geral é a de que o abatimento de crédito não se coaduna com o regime monofásico. Quando a quis excepcionar, o legislador ordinário o fez expressamente.

Atento ao que determinam o art. 150, § 6º, da CF/88 e o art. 2º do Decreto-Lei n. 4.657/1942, comungo do entendimento da Segunda Turma desta Corte Superior, segundo o qual o benefício fiscal do art. 17 da Lei n. 11.033/2004, em razão da especialidade, não derogou a Lei n. 10.637/2002 e a Lei n. 10.833/2003, bem como não desnaturou a estrutura do sistema de créditos estabelecida pelo legislador para a observância do princípio da não cumulatividade.

Ao concluir as minhas considerações, pondero que, se tal técnica é utilizada para setores econômicos geradores de expressiva arrecadação, por imperativo de praticabilidade tributária, objetivando o combate à evasão fiscal, fuge, com todo o respeito, da razoabilidade uma interpretação que venha a admitir a possibilidade de creditamento do tributo que termine por neutralizar toda a arrecadação exatamente dos setores mais fortes da economia.

Mas voltando à tese que vinha sendo vencedora na 1ª Turma do STJ, que sustenta que "o direito ao crédito do substituído decorre, a rigor, da repercussão econômica do ônus gerado pelo recolhimento antecipado do ICMS-ST atribuído ao substituto, compondo, desse

modo, o custo de aquisição da mercadoria”, é preciso observar que ela parte da desconstrução do disposto no inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, que dispõe:

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

.....
II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

Para a Ministra Helena Regina Costa, esse dispositivo legal teria sido, pelo princípio da *lex posterior derogat legi priori*, tacitamente revogado pelo art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004:

Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

O curioso é que esse art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, trata de uma hipótese completamente distinta daquela que vemos no inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. Enquanto o inciso II do § 2º do art. 3º veda o aproveitamento de crédito **PARA QUEM ADQUIRE** bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da Cofins, o art. 17 permite a manutenção de créditos vinculados à operação **PARA QUEM VENDE** com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência. Em outras palavras, quem adquire bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da Cofins não pode apurar crédito sobre eles, mas quem vende bens não sujeitos ao pagamento da Cofins, pode manter os créditos vinculados a essa operação.

Ainda, para não restarem dúvidas de que esses dispositivos legais tratam de hipóteses distintas, reforçamos que o inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833 de 2003, **dispõe sobre o aproveitamento de créditos de quem adquire** bens ou serviços e o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, **dispõe sobre o aproveitamento de créditos de quem vende**.

Resta claro, diante disso, que não há qualquer possibilidade de o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, ter revogado tacitamente o inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, o que derruba toda linha de argumentação da recorrente.

Assim, por força do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, por não estar sujeito ao pagamento da Cofins, é vedada, para o adquirente, a apuração de crédito sobre o ICMS-ST destacado na nota fiscal de fornecimento de energia elétrica.

A esse argumento, somamos o fato de que, na sistemática da substituição tributária, quando ocorre a retenção e recolhimento do ICMS pelo substituto, esse valor não caracteriza receita da empresa (por isso não sofre a incidência da Cofins). E é por essa razão que, conforme bem explicado no voto do Ministro Mauro Campbell Marques, relator do Acórdão no AgInt nos EDel no REsp 1.881.576/SC, “o valor do ICMS-ST não pode compor o conceito de valor de bens e serviços adquiridos para efeito de creditamento das referidas contribuições para o substituído, exigido pelos arts. 3, §1º, das Leis n. n. 10.637/2002 e 10.833/2003”.

Foi nessa direção a decisão prolatada no Acórdão 3302-010.904, de 24 de maio de 2021, que analisou, entre outras matérias, o direito ao crédito das Contribuições sobre o ICMS-

ST na aquisição de energia elétrica pela empresa que aqui se apresenta como recorrente. Eis excerto do voto do i. Relator, Conselheiro Jorge Lima Abud:

- 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.

Ainda, é de se destacar a jurisprudência firmada neste Conselho, que caminha nesse mesmo sentido:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/02/2014 a 31/12/2015

COFINS. PIS. NÃO CUMULATIVIDADE. ICMS-ST. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

O ICMS-ST não dá direito a crédito para o adquirente por não constituir custo de aquisição, mas uma antecipação do imposto devido pelo substituído na saída.

(Acórdão 3201-004.389, de 25/10/2018 – Processo nº 19311.720231/2017-12 – Relator: Leonardo Vinicius Toledo de Andrade)

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

Período de apuração: 31/05/2013 a 31/12/2014

ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CRÉDITOS. NÃO CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

É incabível a apuração de créditos da não cumulatividade das contribuições em relação ao valor do ICMS Substituição Tributária (ICMS-ST).

(Acórdão 3301-007.009, de 23/10/2019 – Processo nº 10480.723937/2018-92 – Relator: Salvador Cândido Brandão Junior)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2007 a 30/06/2007

REGIME NÃO CUMULATIVO. ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

O ICMS substituição tributária (ICMS-ST) não integra a base de cálculo da COFINS do contribuinte substituto, constituindo uma mera antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído.

Somente o substituto tributário pode excluir o ICMS-ST do substituído da base de cálculo da Cofins, com isso é incabível a apuração de créditos da não-cumulatividade da COFINS em relação ao valor do ICMS-ST recolhido por ausência de previsão legal.

(Acórdão 3001-000.808, de 15/05/2019 – Processo nº 13839.004727/2007-30 – Relator: Marcos Roberto da Silva)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

ICMS. ICMS-SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CREDITOS.

O ICMS-Substituição Tributária não integra o valor das aquisições de mercadorias para revenda, para fins de cálculo do crédito a ser descontado na Cofins não-cumulativa devida, por não constituir custo de aquisição, mas uma antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído, na saída das mercadorias.

(Acórdão 3002-006.540, de 25/02/2019 – Processo n.º 11065.722563/2013-47 – Relator: **Corintho Oliveira Machado**)

Por fim, sobre o argumento de inconstitucionalidade por ofensa ao princípio da não cumulatividade, caso fosse vedada a utilização de crédito das Contribuições apurada sobre o ICMS-ST, convém lembrar que essa não é uma matéria de competência deste Conselho, conforme expresso na Súmula Carf n.º 2, razão pela qual deixo de me manifestar sobre ela.

Súmula CARF n.º 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Conclusão

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles