



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



**Processo nº** 10280.721288/2012-56  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3401-011.726 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de junho de 2023  
**Recorrente** IMERYYS RIO CAPIM CAULIM S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMO.

Para fins de apuração de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, deve ser observado o conceito de insumo estabelecido pelo STJ no REsp nº 1.221.170-PR a partir do critério da essencialidade e relevância.

CONCEITO DE INSUMO. SERVIÇOS TÉCNICOS MARÍTIMOS. CRÉDITO. RELEVÂNCIA.

Por se tratar de serviço relevante para impedir a alteração da qualidade do caulim por calor e umidade devem ser concedidos os créditos das contribuições para os serviços técnicos marítimos de inspeção e certificação de condições de porões e tanques de navios para o recebimento de carga a ser exportada, nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, da COFINS não cumulativa.

CONCEITO DE INSUMO. GASOLINA. AUTOMÓVEIS DOS DIRETORES. TRANSPORTE DE FUNCIONÁRIOS DO SETOR ADMINISTRATIVO PARA A ÁREA DE PRODUÇÃO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

A gasolina utilizada nos automóveis dos diretores e no transporte de funcionários do setor administrativo para a área de produção não se inclui no conceito de insumo para fins de creditamento, nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa.

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

É incabível a apuração de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep 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 rejeitar a preliminar de nulidade dos Despachos Decisórios e, no mérito, por maioria de votos, em dar

parcial provimento ao Recurso Voluntário para, observados os requisitos legais para o aproveitamento do crédito das Contribuições não cumulativas, reverter as glosas referentes às despesas relativas aos bens e serviços listados na planilha constante no tópico “Dos limites da lide”, com exceção daquelas relativas à aquisição de gasolina (NF 166239, 167715 e 171697) e aquelas relativas aos serviços técnicos marítimos - calibração de equipamentos e instrumentos de medição, vencidos os conselheiros Arnaldo Diefenthaler Dornelles (relator), Marcos Roberto da Silva e Renan Gomes Rêgo, que não revertiam, ainda, as glosas referentes aos serviços técnicos marítimos - inspeção e certificação de condições de porões e tanques de navios, p/ receberem cargas de caulim. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente e Relator

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Gustavo Garcia Dias dos Santos, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Marcos Roberto da Silva, Fernanda Vieira Kotzias, Renan Gomes Rego, Carolina Machado Freire Martins, Ricardo Piza di Giovanni (suplente convocado) e Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente). Ausente o conselheiro Leonardo Ogassawara de Araujo Branco, substituído pelo conselheiro Ricardo Piza di Giovanni.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 747 a 786) interposto em 12/12/2014 contra decisão proferida no Acórdão 12-70.023 - 17ª Turma da DRJ/RJO, de 06/11/2014 (e-fls. 724 a 744), que, por unanimidade de votos, julgou parcialmente procedente a Manifestação de Inconformidade para reconhecer o crédito adicional de R\$ 72.280,79, relativo à reversão das glosas referentes à locação de equipamentos e aos créditos extemporâneos.

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

Trata-se de Pedido de Ressarcimento (PERDCOMP n.º 31394.02055.040411.1.5.08-6746) de crédito de PIS não-cumulativo-exportação, relativo ao quarto trimestre de 2007, no valor de R\$804.395,44, para fins de Compensação de débitos de outros tributos (fls. 2 e ss).

A Autoridade Fiscal, com base em **Relatório da Fiscalização** (fls. 233/242), decidiu reconhecer parcialmente o crédito pleiteado, no montante de R\$565.102,85 (Despacho Decisório SEFIS/DRF/BELÉM n.º 368/2012, fl. 243), e, assim, homologar parcialmente as compensações efetuadas até o limite do crédito reconhecido (Despacho Decisório SEORT/DRF/BELÉM n.º 200/2012, fl. 246).

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 DACON, no item 2, das fichas 06A e 06B, para o PIS e, fichas 16A e 16B para a COFINS, assim, glosou os valores das notas fiscais relativas aos itens "III.a.1" e "III.a.2", estes valores estão demonstrados na planilha denominada "RELAÇÃO DAS COMPRAS DE BENS E SERVIÇOS SEM DIREITO A CRÉDITO DO PIS E DA COFINS" anexa a este Relatório;
8. diversos serviços referem-se a conservação, manutenção, assistência técnica, desmontagem, inspeção, lavagem, medição, levantamento topográfico, mão de obra temporária, armazenagem e outros serviços que a própria descrição informada pelo contribuinte denuncia que os mesmos não se enquadram no conceito de insumos, pois, embora relevante, não agem diretamente no processo produtivo;
9. no mês de novembro de 2007, o somatório dos insumos que dão direito ao crédito do PIS e da COFINS, relativos ao item "LINHA 3" da Relação de Notas Fiscais de Aquisições de Serviços, fornecida pelo contribuinte, é menor que os valores informados nos DACON, no item 3, das fichas 06A e 06B, para o PIS e, fichas 16ª e 16B para a COFINS, assim, glosou os valores das notas fiscais relativas aos itens "III.b.1" e "III.b.2", estes valores estão demonstrados na planilha denominada "RELAÇÃO DAS COMPRAS DE BENS E SERVIÇOS SEM DIREITO A CRÉDITO DO PIS E DA COFINS" anexa a este Relatório;
10. em relação à Energia Elétrica. analisando a relação e as notas fiscais, constatamos: a) Utilização indevida do valor do ICMS Substituição Tributária na

base de cálculo do PIS e da COFINS, b) Utilização em duplicidade das notas fiscais n.º 595 e n.º 596, utilizadas em fevereiro e março de 2007, c) Utilização de créditos extemporâneos nos meses de março e dezembro de 2007, sem comprovar que os créditos não foram utilizados nos períodos devidos, nem comprovar o pagamento do PIS e da COFINS sobre as parcelas do ICMS pagos por meio dos DAE ou comprovar que os fornecedores de energia elétrica efetuaram o recolhimento do PIS e da COFINS sobre os valores pleiteados;

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

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

Cientificada da decisão (fl. 328), em 31/05/12, a contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade (fl. 354 e ss), onde corroborou e acrescentou razões àquelas constantes da Manifestação de Inconformidade (cópia às fls. 527 e ss) 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 cm 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 n.º 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 identificação 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 microbológica 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 filtração, 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 10280.721288/2012-56.

O julgamento em primeira instância, formalizado no Acórdão 12-70.023 - 17ª Turma da DRJ/RJO, resultou em uma decisão de parcial procedência da Manifestação de Inconformidade para reverter as glosas referentes à locação de equipamentos e aos créditos extemporâneos, tendo se ancorado 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 o requisito essencial a ser observado por qualquer custo ou despesa para ingressar na base de cálculo dos créditos é que o bem adquirido ou o serviço contratado, a que se refere a despesa ou custo, seja utilizado como insumo na produção de bens ou na prestação de serviços; (f) que o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para as atividades da empresa, mas tão somente aqueles bens e serviços que, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, e não incorporados ao ativo imobilizado, sejam efetivamente aplicados ou consumidos na fabricação ou produção de bens destinados à venda ou utilizados na prestação de serviço; (g) que a Solução de Consulta Cosit n.º 12, de 2007, não poderia redundar em mais hipóteses de creditamento além do que a Lei já autorizara; (h) que os bens relativos a imobilizados, como os combustíveis para automóveis, ou materiais de escritório e limpeza, não são considerados insumos para fins de geração de crédito das Contribuições não cumulativas, embora possam ser considerados necessários ao bom funcionamento da empresa; (i) que os serviços de manutenção, assistência técnica, conservação, por exemplo, são insuscetíveis de gerar crédito das Contribuições, pois não decorrem de desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação; (j) que as provas e as explicações apresentadas pela ora recorrente demonstram que os bens cujos créditos foram glosados, embora necessários, não são insumos; (k) que, por exemplo, graxeiro, papel para xerox, trapo de pano, macaco hidráulico, saco plástico e pneus não decorrem de desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação; (l) que mesmo os gases, como o hélio líquido usado para resfriar os equipamentos, não utilizados diretamente na produção, não são considerados insumos para o propósito de geração de crédito; (m) que o glutaraldeído, biocida utilizado para evitar crescimento de bactérias e corrosão microbiológica no tubo, porque se refere a despesa com manutenção de

ativo imobilizado (tubos do mineroduto), utilizado diretamente na produção, em contato direto com o produto e por isto desgastado, pode ser incorporado na base de cálculo do crédito; (n) que a promoção da preservação ambiental não pode ser considerada para fins de creditamento das Contribuições; (o) que diante do disposto no inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, a glosa da despesa de locação de equipamentos não pode prevalecer; (p) que fora da previsão do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, apenas se considerados insumos a armazenagem e o frete poderiam gerar créditos das Contribuições não cumulativas, mas o conceito não admite interpretação tão extensiva; (q) que as despesas com aquisição de gasolina comum, utilizada nos veículos da fábrica para transporte de materiais, de gás GLP, utilizado nas empilhadeiras, de óleo diesel, utilizado em caminhões para transporte do caulim, e de lubrificantes não são consideradas insumos para fins de creditamento das Contribuições porque não são bens que sofrem alterações, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação; (r) que combustíveis e lubrificantes geram crédito no regime de não-cumulatividade somente se empregados no processo de produção, como o atesta o inciso II do art. 3º, da Lei nº 10.637, de 2002; (s) que o valor do ICMS-ST está destacado de forma clara nas notas fiscais de venda de energia elétrica para a ora recorrente; (t) que não há hipótese legal de creditamento do ICMS-ST destacado na nota fiscal; (u) que é descabida a pretensão de adicionar o valor do ICMS-ST destacado na nota fiscal ao próprio valor de aquisição do bem; (v) que o valor do ICMS-ST destacado na nota fiscal deve ser excluído da base de cálculo das Contribuições devidas pelo contribuinte substituto; (w) que cabia à fiscalização provar que a ora recorrente já havia utilizado os créditos extemporâneos do ICMS em períodos anteriores, não podendo esse ônus ser transferido para a ora recorrente, razão pela qual a glosa deve ser revertida; e (x) que não há contestação específica quanto a outras glosas específicas, tendo se operado a preclusão em relação a elas.

Cientificada da decisão da DRJ em 13/11/2014 (Aviso de Recebimento dos Correios na e-fl. 745), a empresa interpôs Recurso Voluntário em 12/12/2014 (carimbo de postagem de Sedex na e-fl. 746), argumentando, em síntese, que: (a) o Recurso Voluntário é tempestivo; (b) o Despacho Decisório é nulo ante a ausência de motivação explícita, vez que deixou de apresentar justificativas para o indeferimento dos pedidos de compensação, remetendo a motivação a outro despacho decisório, que, por sua vez, remete ao relatório de fiscalização, além de não expressar claramente os valores glosados e os débitos tributários compensados; (c) ao contrário do que afirma a DRJ, todos os itens foram devidamente contestados, conforme consta na planilha anexa à Manifestação de Inconformidade (acostada como documento 04); (d) afora as vedações do direito de crédito previstas no § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, resta indevido qualquer outro entendimento adotado no sentido de impedir o creditamento da Contribuição para o PIS/PASEP; (e) é ilegal o entendimento adotado pela fiscalização e mantido no Acórdão recorrido, que considerou somente alguns dos bens e serviços efetivamente utilizados no processo produtivo como insumos; (f) 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; (g) os insumos e serviços glosados 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; (h) é necessário esclarecer a utilização de materiais e ferramentas adquiridos, relacionando sua participação no processo produto, e, por isso, lista os gases industriais, os materiais e ferramentas e os serviços adquiridos, descrevendo sua utilização no processo produtivo; (i) possui como única atividade empresarial a extração e processamento de caulim, de tal forma que, em sua planta, o que não é área administrativa é área de produção; (j) demonstrada a utilização de todos os itens listados na planilha anexa 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 verdadeiras despesas necessárias ao processo de produção, razão pela qual se encontram passíveis de creditamento da Contribuição parra o PIS nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002; (k) o Acórdão recorrido foi omissivo quanto à glosa dos serviços relacionados com a manutenção e preservação ambiental, embora esse ponto tenha sido especificamente impugnado na Manifestação de Inconformidade; (l) pela natureza das atividades, embora não poluente pela baixa utilização de produtos químicos, para a extração de minérios da natureza em mina a céu aberto, é exigido das empresas mineradoras, após a utilização da mina, a reposição do solo fértil, bem como da vegetação nativa; (m) considerando que a última filtragem do caulim 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*); (n) todo o deslocamento de material e pessoal utilizados no processo produtivo, seja qual for sua natureza é feito por meio de veículos movidos à gasolina, no deslocamento entre as áreas de extração (mina) e beneficiamento; (o) o processo produtivo do caulim pressupõe o transporte e deslocamento de matéria-prima, produtos intermediários e final entre os diversos setores da produção, transporte esse que é realizado por veículos e por um mineroduto, bombeado através de geradores, todos movidos à óleo diesel; (p) o entendimento da fiscalização, repetido no Acórdão recorrido, de que apenas podem ser descontados créditos em relação a bens e serviços que tiverem ação direta sobre o produto fabricado, está em desconformidade com entendimento da própria Administração Fazendária (Solução de Divergência Cosit nº 37, de 2008, interposta pela própria recorrente); (q) ao contrariar a Solução de Consulta emitida em relação à própria recorrente, a fiscalização incorre em ilegalidade; (r) no plano do ICMS, a substituição tributária é definitiva e irrecuperável dentro da sistemática da escrituração fiscal; (s) como imposto definitivo, o ICMS pago pelo contribuinte substituído não pode ser restituído, devendo compor o custo de aquisição da mercadoria adquirida no regime de substituição tributária; e (t) é direito da ora recorrente descontar crédito das Contribuições sobre o ICMS-ST, uma vez que ele compõe o custo de aquisição da mercadoria.

Vindo o Recurso Voluntário para julgamento deste Conselho, entendeu-se que as glosas feitas pela Fiscalização e mantidas pela DRJ haviam sido baseadas em um conceito de insumo já superado pela decisão proferida pelo STJ no REsp 1.221.170/PR, decidiu, por meio da Resolução nº 3201-003.222 (e-fls. 868 a 885), de 23/09/2021, converter o feito em diligência para que a unidade da RFB de origem reanalisasse os “bens e serviços listados na planilha de e-fls. 196 a 209, com exceção dos itens de NF 412 e 3350 (locação de andaime) e de NF 002421, 002426, 496 e 496 (locação de caminhão pipa), a fim de, considerando o critério da essencialidade e relevância trazido pela decisão do STJ proferida no REsp nº 1.221.170-PR, bem como a orientação veiculada na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACETVPGFN-MF e o Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018, concluir se eles se enquadram ou não no conceito de insumo, nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002”.

A diligência foi cumprida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Belém do Pará, que concluiu, por meio do Termo de Encerramento de Diligência Fiscal de e-fls. 944 e 945, lavrado em 15/12/2021, que, “de todos os itens listados na Resolução 3201-003.222, constante do processo nº 10280.721288/2012-56 e na Resolução 3201-003.220, constante do processo nº 10280.721289/2012-09, smj, entendemos que devem ser mantidas apenas as glosas dos serviços marítimos, que somam R\$ 45.760,40”.

Não tendo havido manifestação da recorrente em relação à diligência realizada, os autos retornaram a este Colegiado para a conclusão do julgamento.

É o relatório.

## Voto Vencido

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.

### Da preliminar de nulidade dos Despachos Decisórios

A recorrente, sem acrescentar qualquer argumento àqueles já apresentados em sede de manifestação de inconformidade, apontando violação do dever de motivação e do princípio da ampla defesa e contraditório, reafirma “a nulidade dos Despachos Decisórios ante a ausência de motivação explícita, vez que deixou de apresentar justificativas para indeferimento dos pedidos de compensação, remetendo a motivação a outro despacho decisório, que, por sua vez, remete ao relatório de fiscalização além de não expressar claramente os valores glosados e os débitos tributários compensados, em especial no tocante ao abatimento dos juros de mora”.

Por não terem sido trazidos novos argumentos em sede recursal, e por concordar com o julgamento da DRJ sobre a matéria, uso do permissivo expresso no § 3º do art. 57 do Regimento Interno do Carf para reproduzir as razões de decidir do Acórdão recorrido, adotando-as como se minhas fossem:

#### II – nulidade

Quanto a preliminar de nulidade, a Inconformada alega que o despacho decisório feriu o dever de motivação, porque não apresentou justificativa para indeferimento dos pedidos de compensação, remetendo à outro despacho decisório, que por sua vez, remete ao Relatório de Fiscalização. Além disso, violou os princípios da ampla defesa e do contraditório, pois não apresenta claramente os valores a que foram glosados cada um dos pedidos de compensação em questionamento, nem demonstrou o montante de abatimento dos valores a título de juros e multa.

A decisão afrontada encontra-se devidamente motivada, pois a Autoridade Fiscal, com base em **Relatório da Fiscalização**, primeiro reconheceu parcialmente o crédito pleiteado (Despacho Decisório SEFIS/DRF/BELÉM n.º 368/2012), e, depois, homologou, também parcialmente, as compensações efetuadas, até o limite do crédito reconhecido (Despacho Decisório SEORT/DRF/BELÉM n.º 200/2012). Portanto, o fundamento último da decisão está no **Relatório da Fiscalização**, do qual a inconformada teve a devida ciência, tanto que a ele se refere e o contesta em sua peça recursal. De passagem, destaque-se não haver duplicidade de despacho decisório para o mesmo período de apuração para o mesmo tributo, pois o primeiro apenas reconheceu o crédito e o segundo homologou as compensações até o limite do crédito reconhecido.

Quanto à compensação propriamente dita, os valores nos extratos, à fl. 322 e ss, refletem àqueles declarados nas DCOMP, com registro do valor requerido, valor homologado, multa/juros. Assim, não assiste razão à contribuinte na alegação de falta de clareza, que possa provocar nulidade da decisão, ademais, não fora apontado qualquer erro concreto no cálculo, o que seria motivo apenas para correção na análise de

mérito. Sublinhe-se que o crédito reconhecido **ainda poderá ser alterado**, o que, necessariamente, provocará novos cálculos de compensação, demonstrando a inutilidade agora de retardar a decisão do contencioso pelo motivo alegado.

Portanto, não se verificando ofensa ao art. 5º, LV, CF/88, pois houve ciência da decisão e oportunidade para o contraditório e a ampla defesa, tendo sido lavrado o Despacho Decisório por autoridade competente com todos os requisitos estabelecidos no Decreto nº 70.235/72 (PAF), é de se rejeitar a preliminar de nulidade suscitada, em consonância ao que determina o PAF, art. 59, *verbis*:

*Art. 59. São nulos:*

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

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

(...)

Rejeita-se integralmente a tese de nulidade, em todos os seus fundamentos.

Diante do exposto, rejeito a preliminar de nulidade dos Despachos Decisórios arguida pela recorrente.

### **Dos limites da lide**

A recorrente garante ter devidamente contestado, na Manifestação de Inconformidade, todos os itens glosados pela fiscalização (por não serem insumos), embora diga que o Acórdão recorrido tenha concluído o contrário e tenha aplicado o disposto no art. 17 do Decreto nº 70.235/72, que faz operar a preclusão consumativa sobre a matéria.

Para demonstrar o que afirma, a recorrente refere a planilha anexa à Manifestação de Inconformidade, que diz ter sido acostada como documento 04 (identificamos essa planilha como doc. 07 nas e-fls. 560 a 576), “onde especifica todos os itens glosados e os classifica segundo a sua utilização dentro do processo produtivo”. Diz ter feito dessa forma porque, se “fosse listar item por item constante na planilha em sua manifestação, o seu teor ficaria imenso e nada objetivo”.

E sobre isso tem razão a recorrente. A planilha acostada aos autos como doc. 07 (e-fls. 560 a 576) foi elaborada a partir da planilha intitulada “Relação de Compras de Bens e Serviços sem Direito a Crédito do PIS e da COFINS” (e-fls. 196 a 209), construída pela fiscalização para relacionar os bens e serviços glosados, e traz uma coluna que indica a etapa do processo produtivo à qual cada bem ou serviço estaria associado.

Observe-se que a Manifestação de Inconformidade explica, no parágrafo 18, que “afora os itens pormenorizados nos tópicos a seguir, a d. Fiscalização impediu o creditamento de diversos serviços e insumos adquiridos pela Requerente e que estão intrinsecamente ligados ao processo produtivo e a manutenção dos equipamentos da linha de produção”, e menciona expressamente, no parágrafo 19, a planilha por ela elaborada (e-fl. 535):

19. Dos itens relacionados e identificados na planilha anexa (*doc. 04*), há insumos e serviços relacionados à fase de (i) filtragem, (ii) secagem, (iii) delaminação e (iv) lavra, ligados desde a extração até o depósito do produto acabado no porto da Requerente, portanto, da produção.

Então, não é porque a recorrente discorre de forma mais detalhada, no corpo da Manifestação de Inconformidade, sobre: gás acetileno e gás oxigênio; gás argônio; nitrogênio; hélio líquido; gás freon e gás refrigerante; glutaraldeído; graxeiro; panos multiuso; papel para cópia xerográfica; espátula, martelo, chave de fenda, alicate, pé de cabra; pistola de ar; macaco hidráulico; disco de corte; disco lixa; serra de fita; luminária; régua guia para rolamento; sikadur; soft-star; solução tampão pH4; trapo de pano para limpeza; lubrificador automático; mine extrator; saco plástico; tinta; e pneus que sua irresignação tenha sido direcionada apenas para as glosas desses itens.

A planilha de e-fls. 560 a 576, onde a recorrente destaca a vinculação à etapa do processo produtivo de cada item glosado pela fiscalização, associada com os parágrafos 18 e 19 da Manifestação de Inconformidade, demonstram que foi oferecida contestação em relação a todos os itens glosados, constantes da planilha juntada aos autos como doc. 07.

A recorrente, quando da interposição do Recurso Voluntário, trouxe novamente essa planilha aos autos nas e-fls. 803 a 818, de onde podemos extrair com precisão a lista dos bens e serviços que ainda se encontram em discussão nessa lide.

Não obstante, antes de a apresentarmos, é importante destacar que procuramos não repetir bens e serviços nessa lista, de tal forma que reunimos em um mesmo item todos aqueles que apresentam uma descrição semelhante, indicando, para cada um deles, o documento de aquisição do bem ou contratação do serviço, obtido da planilha elaborada pela fiscalização (e-fls. 196 a 209).

Além disso, não reproduzimos nessa lista a locação de andaimes (NF 412 e 3350) e a locação de caminhões pipa (NF 002421, 002426, 496 e 496), cujas glosas já foram revertidas no Acórdão recorrido.

Assim, os bens e serviços listados na planilha a seguir são aqueles cuja glosa remanesce em discussão no presente processo:

	Bem / Serviço	Nº Documento
001	Acetileno gás	5814 / 5752
002	Alicate amperímetro	395633 / 395684
003	Aluguel de copiadora com scanner	1734
004	Bancada móvel com tampo	120771 / 391238
005	Bomba submersível ebara	169362
006	Chave de boca combinada	232697 / 232697 / 232697
007	Chave de fenda tipo bornedn com cabo e haste isolado de 1kV	395633
008	Escada tipo trepadeira	013897
009	Escala para inserto	030288 / 030288
010	Esmerilhadeira elétrica	374266 / 738631
011	Gás GLP	001947 / 001852 / 001935 / 001837 001935 / 002010 / 002000 / 002017 001992 / 002017
012	Gasolina comum	166239 / 167715 / 171697
013	Nitrogênio gás	13515 / 5764

014	Óleo diesel	166239 / 167715 / 165890 / 166299 166549 / 167527 / 166783 / 166884 166999 / 167199 / 167352 / 167801 169257 / 168468 / 168483 / 168583 168713 / 168861 / 168969 / 169248 169409 / 169427 / 169719 / 169833 169927 / 170023 / 170061 / 171697 171169 / 171739 / 171914 / 171996 172104 / 172313 / 172612 / 172788 172848 / 173014 / 173130 / 171642 172148 / 172230
015	Oxigênio gás	5593 / 5558 / 5764 / 5777 / 5752 5828
016	Oxigênio gás uso industrial	123770 / 126253
017	Oxigênio gás uso medicinal	123770 / 126253
018	Pallet em madeira	067
019	Pano de multiuso para limpeza industrial	118001 / 749816 / 764980
020	Serviço de apoio em descarga e carregamento de insumos para abastecimento da planta e porto	310 / 318
021	Serviço de armazenagem de carga solta	012371
022	Serviço de armazenagem de caulim em big bags	008815
023	Serviço de assistência técnica do grupo gerador Stamac	205039
024	Serviço de assistência técnica para eliminar vazamento de óleo carregadeira	298886
025	Serviço de carregamento de big bags com caulim	012084 / 012370
026	Serviço de coleta de resíduos	1936 / 1776 / 1935
027	Serviço de confecção de 4 caixas de madeira	132
028	Serviço de confecção de 60 roscas em tubo	133
029	Serviço de confecção de adaptadores sextavados em aço inox	133
030	Serviço de confecção de eixo aplicação bomba warman	142
031	Serviço de confecção de eixos em aço inox	133 / 133 / 142
032	Serviço de confecção de poliamotara	002628
033	Serviço de confecção de poliamovida	002628
034	Serviço de conserto de bomba submersa	4453
035	Serviço de conserto em atuadores pneumáticos	031
036	Serviço de conserto em bomba hidráulica de pistões axiais	1000
037	Serviço de conserto em cartão controlnet	007232
038	Serviço de conserto em conversor de sinal	1833
039	Serviço de conserto em fonte tipo rack	406921
040	Serviço de conserto/manutenção em inversor de frequência	007232 / 13032 / 008115 / 008115 008115 / 008115
041	Serviço de conserto em posicionador smar FY 301	070659 / 070659
042	Serviço de conserto em soft-starter Weg	008115
043	Serviço de conserto em transmissor magnético de vazão	000855
044	Serviço de conserto em transmissor nível	406982
045	Serviço de conserto em transmitter flow	016059 / 016059
046	Serviço de contratação de empresa especializada em manutenção mecânica industrial	480

047	Serviço de deslocamento de posteamento com transformador em linha de 34,5 kV	205
048	Serviço de ensacamento, armazenamento e carregamento de big bags e limpeza no porto	308 / 314 / 323 / 324
049	Serviço de fabricação de caixa para reter respingo 4 tampas de proteção e fabricar instalar spray de água recuperada em 7 peneiras área do separado	391
050	Serviço de fabricação de grade de canaleta na área de alvejamento e secagem	159
051	Serviço de fabricação de labirintos em aço carbono transformador helicoidal filtros de manga porto	393
052	Serviço de fabricação e montagem de correia para bomba de vácuo	159
053	Serviço de fabricação e montagem de guarda copo na área do filtro de manga, planta	159
054	Serviço de fabricação e montagem de linha de reprocessamento de SP a partir das centrífugas para separadores	166
055	Serviço de fabricação e montagem de linha para blendar ceno tanque	397
056	Serviço de fabricação e troca de terminais de mangueiras de alta pressão para tubepress	004798
057	Serviço de fechamento de invoices	s/n
058	Serviço de fornecimento de equipamentos e materiais operação de embarque de caulim em big bags	00450
059	Serviço de identificação e retirada e acondicionamento dos resíduos industriais	000046
060	Serviço de instalação de estrutura	019364
061	Serviço de instalação técnica de equipamentos de radiocomunicação, fonte, rádio, antena e cabo coaxial	15041 / 15041 / 15057
062	Serviço de interligação de tubulação de PEAD DN: 225 MMDA bacia 1ª para tanque de recebimento do mineroduto	167
063	Serviço de interligação elétrica do campo PLC de todos os sinais das chaves de posição do sistema de frenagem do carregador de navios	169
064	Serviço de jateamento e pintura de conjunto rotativo das centrífugas	3337 / 3347
065	Serviço de jateamento e pintura de tanques delaminadores	0136 / 156
066	Serviço de lançamento de correia de 24"	190
067	Serviço de lavagem de panos filtro, prensa e areia de redispersão	387 / 394 / 402
068	Serviço de limpeza com lavagem dos bancos de tubos do gerador de gases da secagem	481
069	Serviço de limpeza das áreas da tancagem planta e porto filtro rotativo e prensa	315
070	Serviço de limpeza e abertura de 33 containeres	383
071	Serviço de limpeza e pintura em 142 tambores	383
072	Serviço de locação de mão de obra para apoio nas instalações de linha de polpa do tubepress e bomba de barrilha	326
073	Serviço montagem de torre andaime	455
074	Serviço de manuseio de materiais e insumos no almoxarifado da planta	318 / 325
075	Serviço de manutenção civil nos departamentos da Imerys suprimentos, manutenção, controle de qualidade e prédio administrativo planta e porto	134

076	Serviço de manutenção / calibração em balança	237 / 237 / 237 / 237 / 237 / 237 237 / 237 / 237 / 237 / 237 / 237 010112 / 010025 / 009996 / 010086 010086 / 010086
077	Serviço de manutenção de elevadores	9308 / 9310 / 9326 / 9344 / 9327
078	Serviço de manutenção e calibração em viscosímetro	12844
079	Serviço de manutenção em bomba	137 / 152
080	Serviço de manutenção em catraca codin	008551
081	Serviço de manutenção em soft-starter	007232 / 008115
082	Serviço de manutenção em tubepress	1571 / 1583 / 1597
083	Serviço de manutenção em veículo (cavalo mecânico / carreta)	1472 / 1472 / 1472 / 1472 / 1472 1453
084	Serviço de manutenção operacional nos filtros rotativos	388 / 392 / 403
085	Serviço de manutenção preventiva das centrífugas	477 / 487 / 495 / 502
086	Serviço de manutenção preventiva e corretiva dos delaminadores	483 / 490 / 499
087	Serviço de manutenção preventiva e corretiva nas empilhadeiras planta, porto e mina	257 / 250 / 256 / 282 / 283 / 285
088	Serviço de manutenção preventiva / corretiva nos compressores planta, porto e mina	0436 / 0470 / 0482
089	Serviço de mão de obra na bacia de rejeito para monitoramento ambiental	2560 / 2560 / 2579
090	Serviço de melhoria do piso do galpão de estocagem / preparo de reagente	117
091	Serviço de memória de cálculo de tanques de armazenamento	0563
092	Serviço de montagem de sistema de redutor e volante para abertura de válvulas	159
093	Serviço de montagem de válvula drenos e interligações na linha de alimentação de BPF secagem planta	1590
094	Serviço de pintura dos elevadores	9343
095	Serviço de rebobinamento de motor elétrico	912 / 912 / 919 / 919 / 912 / 919 919 / 919 / 919 / 919 / 912 / 912 912 / 912 / 919 / 912 / 924 / 924 924 / 924 / 924 / 924 / 924 / 935 938 / 935 / 938 / 934 / 938 / 934 938 / 934 / 935 / 934 / 934 / 938 934 / 935 / 935 / 938 / 935 / 934 938 / 934
096	Serviço de recuperação de acoplamento longo acionamento redutores de laminação	409
097	Serviço de recuperação de atuador pneumático para válvula	030
098	Serviço de recuperação de cilindro hidráulico	323
099	Serviço de recuperação de conjunto impelidor do blunge mina necessário serviço de solda e caldeiraria	158
100	Serviço de recuperação de eixo agitador	056
101	Serviço de recuperação de eixo do redutor de laminação	153
102	Serviço de recuperação de revestimento de voluta da bomba KSB A50	054
103	Serviço de recuperação de transportador helicoidal rosca reserva casa de transferência porto	393
104	Serviço de recuperação de tubulação de PEAD DN 8" área filtragem rotativa	000048

105	Serviço de recuperação de válvula dosadora	077
106	Serviço de recuperação de válvula esfera bipartida flangeada	138
107	Serviço de recuperação de válvula tipo borboleta	030 / 031 / 138 / 138 / 138
108	Serviço de recuperação do isolamento térmico lateral da câmara de secagem planta	411 / 453
109	Serviço de recuperação e cronagem de eixo	384
110	Serviço de recuperação em atuador do separador magnético	336
111	Serviço de recuperação em tanques delaminadores	489 / 503 / 504
112	Serviço de recuperar iluminação dos pilares da transportadora PHB	923
113	Serviço de reforma no refratário da câmara de combustão do aquecedor de ar da secagem planta	450
114	Serviço de reparo de correia transportadora	189 / 179
115	Serviço de reparo em disjuntor	3086
116	Serviço de reposição de areia e limpeza área delaminador	484 / 498 / 498
117	Serviço de retirada de bomba ebara poço planta	000167
118	Serviço de retirada de vazamento no banheiro secagem planta	133
119	Serviço de revisão geral em compressor	0084
120	Serviço de revisão mecânica e pintura geral da carenagem do compressor de ar	0088
121	Serviço de substituição de revestimento sintético e instalação de encosto e pintura na estrutura de cadeiras	069
122	Serviço de trabalhadores portuários avulsos na operação de embarque de caulim em big bags	00449
123	Serviço de transporte de resíduos perigosos para incineração	165
124	Serviço de transporte e armazenamento de resíduos sólidos industriais	1576 / 1576
125	Serviço de troca de cabo de comando do elevador silo porto	9339
126	Serviço de troca de canister em 6 separadores magnéticos	1577 / 1582 / 1598
127	Serviço de troca de correia transportadora com vulcanização a frio de 14 metros de correia	1468
128	Serviço de troca de placas trocador de calor evaporador	323 / 322 / 324 / 325 / 334 / 341 343 / 344
129	Serviço de troca de tirantes da carreta prancha	1465
130	Serviço de troca do atuador elétrico do cabo do motor da carregadeira	298917
131	Serviço de troca do cabo de aço de tração do elevador planta	9311
132	Serviço de troca e emenda de correia TC-01 secagem planta	188
133	Serviço de usinagem do rotor tambor e tampa conjunto centrífuga	364
134	Serviço para cercar terreno	036
135	Serviço técnico marítimo a bordo do navio	2412 / 2402 / 2413 / 2414 / 2411 2408 / 2410 / 2401 / 2403 / 2409 2419 / 2429 / 2422 / 2418 / 2423 2428 / 2437 / 2439 / 2439 / 2436 2440 / 2438 / 2438
136	Serviço topográfico	686
137	Tinta verbras vinil acrílica	16331
138	Trapo de pano para limpeza	027521 / 1566

Outra matéria que ainda está em discussão neste processo é a possibilidade de aproveitamento de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa sobre o ICMS-ST

pela recorrente (substituído), destacado na nota fiscal pelo fornecedor de energia elétrica (substituto tributário).

Por fim, o que não se encontra sob a lide, seja pelo fato de as glosas já terem sido revertidas pelo Acórdão recorrido, seja por não terem sido objeto do Recurso Voluntário, são os seguintes pontos apresentados no Relatório de Fiscalização – PIS e COFINS – 2006 e 2007 de e-fls. 233 a 242,:

- Despesas com locação de andaimes e de caminhões pipa;
- Créditos extemporâneos utilizados no mês de dezembro de 2007;
- Diferença, identificada pela fiscalização em relação ao mês de novembro de 2007, entre o DACON e a relação de notas fiscais de aquisição de serviço; e
- Diferença, identificada pela fiscalização em relação aos meses de outubro e dezembro de 2007, entre o DACON e a relação de notas fiscais de energia elétrica.

Assim, duas são as discussões que estão postas para julgamento deste Colegiado: (a) se os bens e serviços listados na planilha acima podem ser considerados insumos para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa, nos termos do disposto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002; e (b) se o ICMS-ST destacado na nota fiscal de energia elétrica pelo substituto tributário pode gerar crédito da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa para o substituído.

### **Do conceito de insumo**

Não obstante os argumentos trazidos pela recorrente em relação ao conceito de insumo, é preciso destacar que a discussão que se tem hoje em relação a essa matéria já evoluiu muito em relação àquela que se tinha quando da apresentação do Recurso Voluntário em 12/12/2014, especialmente após a decisão do STJ, em 2018, no REsp nº 1.221.170-PR.

Por essa razão, não analisaremos de forma minuciosa cada um dos argumentos trazidos pela recorrente, mas sim esclareceremos, a partir da referida decisão do STJ, o entendimento seguido no presente voto para fins de aplicação do disposto no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002 (Contribuição para o PIS/Pasep), e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 (COFINS), especialmente no que diz respeito ao conceito de insumo (inciso II do art. 3º de ambas as Leis).

Dispõe o **caput** do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008)

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)

III – (VETADO)

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

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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 de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.

IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

De maneira muito semelhante, dispõe o **caput** do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008)

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)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

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

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

Conforme se depreende da leitura desses dispositivos legais, o legislador estabeleceu uma série de creditamentos que a pessoa jurídica poderá fazer para deduzir dos valores das Contribuições apurados na forma do art. 2º da Lei nº 10637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, por vezes vinculando esse direito ao exercício de uma atividade específica.

Como se tratam de textos legais muito semelhantes, as referências que fizemos a partir de agora apenas a inciso se aplicam para ambas as Leis, deixando a referência expressa à lei específica para as poucas diferenças existentes.

O inciso I, por exemplo, trata da atividade comercial, permitindo à pessoa jurídica que a exerce a apropriação de créditos relativos aos bens adquiridos para revenda, com as exceções que lista.

O inciso II, por sua vez, trata da atividade industrial e da atividade de prestação de serviços, permitindo à pessoa jurídica que as exerce a apropriação de **créditos relativos aos insumos** (bens e serviços) utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Observe-se que os permissivos dispostos nos incisos I e II não são excludentes, de tal sorte que uma pessoa jurídica que atue tanto na revenda de bens quanto na prestação de

serviços e na produção e venda de bens poderá apurar créditos relativos aos bens adquiridos para revenda, aos insumos utilizados na prestação de serviços e aos insumos utilizados na produção de bens.

O inciso IX da Lei nº 10.637, de 2002, e o inciso III da Lei nº 10.833, de 2003, permitem à pessoa jurídica o creditamento relativo aos custos com energia elétrica e energia térmica consumidas em seus estabelecimentos, independentemente da atividade para onde essas energias são direcionadas. Note-se que, caso não existissem esses incisos, o crédito das Contribuições, relativo à energia elétrica e à energia térmica, somente estaria permitido, nos termos do inciso II, para aquela parcela utilizada como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Da mesma forma, os incisos IV, V e VII, que tratam, respectivamente, dos créditos relativos aos aluguéis pagos a pessoa jurídica, ao valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica e às edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, não estão vinculados ao exercício de uma atividade específica.

O inciso VI permite à pessoa jurídica a apropriação de créditos relativos à aquisição ou fabricação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, desde que destinados à locação a terceiros, à utilização na produção de bens para venda ou à utilização na prestação de serviços.

O inciso VIII tem o efeito de expurgar do valor devido a título de contribuição aquela parcela composta pela venda de bens que, por alguma razão, acabam sendo devolvidos.

O inciso IX da Lei nº 10.833, de 2003, permite à pessoa jurídica o aproveitamento de créditos de COFINS relativos à armazenagem de mercadoria e ao frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for por ela suportado, hipótese que foi estendida para a Contribuição para o PIS/Pasep pelo disposto no inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003. Note-se que, nesse caso, por estar para além da fase de fabricação ou de produção dos bens, a armazenagem e o frete não podem ser considerados como insumos dessas atividades, cujo creditamento está previsto no inciso II.

O inciso X permite, de forma casuística, apenas para a pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção, o crédito de Contribuições não cumulativas relativo ao vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados.

Por fim, o inciso XI, tratando novamente da atividade de produção de bens para venda e da atividade de prestação de serviços, permite à pessoa jurídica que as exerce o aproveitamento dos créditos relativos aos bens incorporados ao ativo intangível, e que sejam utilizados nessas atividades.

Feita essa breve análise dos incisos do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, é preciso contextualizar a polêmica que se estabeleceu, em relação ao disposto no inciso II (especificamente em relação ao conceito de insumo), entre a RFB e as pessoas jurídicas contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa e da COFINS não cumulativa.

Ocorre que, a fim de disciplinar a incidência não cumulativa das Contribuições, foram publicadas a IN SRF n.º 247, de 2002, e a IN SRF n.º 404, de 2004, que, a partir de uma visão própria da legislação do IPI, restringiram o conceito de insumo apenas àquilo que fosse utilizado diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços, restringindo, com isso, o universo de bens e de serviços que poderiam gerar direito a crédito para as pessoas jurídicas.

Inconformados com essa visão restritiva do conceito de insumo trazida pela IN SRF n.º 247, de 2002, e pela IN SRF n.º 404, de 2004, não foram poucos os contribuintes que recorreram ao judiciário na tentativa de firmar a tese de que insumo, para efeitos de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa e da COFINS não cumulativa, corresponde a todos os custos e despesas necessários ao desenvolvimento empresarial.

No REsp n.º 1.221.170, que tratou dos Temas 779 e 780 e que foi julgado sob a sistemática de recursos repetitivos, o STJ assentou a tese de que era ilegal a disciplina de creditamento prevista na IN SRF n.º 247, de 2002, e na IN SRF n.º 404, de 2004, e que “o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”. Eis a 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, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

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

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

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

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

(STJ, REsp n.º 1.221.170-PR, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia, Primeira Seção, Data do julgamento: 22/02/2018)

Vê-se, com isso, que o STJ adotou uma posição intermediária entre o que defendia a RFB e o que pleiteavam os contribuintes, definindo insumo para fins de creditamento das Contribuições não cumulativas como tudo aquilo que é essencial ou relevante para a produção de bens para venda (processo produtivo) ou para a prestação de serviços.

Nesse ponto alguém poderia objetar que a ementa do REsp n.º 1.221.170 não associou a essencialidade ou relevância ao processo produtivo ou à prestação de serviços, mas sim ao “desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”, de tal forma que mesmo os insumos utilizados fora do processo produtivo ou desconectados da prestação de serviços poderiam gerar direito a crédito, se essenciais ou relevantes ao desenvolvimento da atividade econômica.

Mas essa não é a interpretação a ser extraída da decisão emanada no REsp n.º 1.221.170, que precisa ser compreendida a partir da leitura dos votos apresentados pelos Ministros e do Acórdão exarado, e que não deixam dúvidas de que os insumos que geram direito a crédito das Contribuições não cumulativas são aqueles essenciais e relevantes à produção de bens para venda (ao processo produtivo) ou à prestação de serviços.

Essa é a posição expressa pelo Juíz Federal Andrei Pitten Velloso em artigo publicado no Jornal Carta Forense, em 17/07/2019, sob o título “PIS/COFINS não cumulativo: o conceito de insumos à luz da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça” (acessado no endereço da internet <http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/pisconfins-nao-cumulativo-o-conceito-de-insumos-a-luz-da-jurisprudencia-do-superior-tribunal-de-justica/18219>):

A nosso juízo, a distinção fundamental diz respeito à vinculação com o processo produtivo ou com a atividade específica de prestação de serviços. Em que pese tenha se consignado na ementa do julgado que a relevância diz respeito ao “desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”, a análise atenta dos votos exarados e das posições refutadas evidencia que não foi acolhido o direito ao creditamento de despesas que não são necessárias para a *realização* o serviço contratado ou para a *produção* do bem comercializado, como sucede com as despesas atinentes à comercialização e à entrega dos bens produzidos, entre as quais sobressaem os gastos com publicidade e com comissões de vendas a representantes. Apesar de serem despesas operacionais, os gastos com publicidade, com as vendas e com a entrega de produtos comercializados não geram direito a creditamento, porquanto não dizem respeito à sua industrialização.

Para que não restem dúvidas de que os insumos aptos a gerar crédito das Contribuições não cumulativas, nos exatos termos do inciso II do art. 3º da Lei n.º 10.637, de 2002, e da Lei n.º 10.833, de 2003, são aqueles vinculados à produção de bens ou à prestação de serviços, reproduzimos a seguir alguns excertos do voto do Ministro relator Napoleão Nunes Mais Filho, que falam por si sós:

34. Observa-se, como bem delineado no voto proferido pelo eminente Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, que a conceituação de insumo prevista nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 está atrelada ao *critério da essencialidade* para a atividade econômica da empresa, de modo que **devem ser considerados, no conceito de insumo, todos os bens e serviços que sejam pertinentes ao processo produtivo ou que viabilizem o processo produtivo**, de forma que, se retirados, impossibilitariam ou, ao

menos, diminuiriam o resultado final do produto; é fora de dúvida que não ocorre a ninguém afirmar que os produtos de limpeza são *insumos diretos* dos pães, das bolachas e dos biscoitos, mas não se poderá negar que as despesas com aqueles produtos de higienização do ambiente de trabalho *oneram a produção das padarias*.

...

39. Em resumo, Senhores Ministros, a adequada compreensão de insumo, para efeito do creditamento relativo às contribuições usualmente denominadas PIS/COFINS, *deve compreender todas as despesas diretas e indiretas do contribuinte*, abrangendo, portanto, as que se referem à totalidade dos insumos, **não sendo possível, no nível da produção, separar o que é essencial (por ser físico, por exemplo), do que seria acidental, em termos de produto final.**

40. Talvez acidentais sejam apenas certas circunstâncias do modo de ser dos seres, tais como a sua cor, o tamanho, a quantidade ou o peso das coisas, **mas a essencialidade, quando se trata de produtos, possivelmente será tudo o que participa da sua formação**; deste modo, penso, respeitosamente, mas com segura convicção, que a definição restritiva proposta pelas Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004, da SRF, efetivamente não se concilia e mesmo afronta e desrespeita o comando contido no art. 3º., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que explicita rol exemplificativo, a meu modesto sentir. (grifei)

Também alguns excertos do voto-vista da Ministra Regina Helena Costa:

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 acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição **na** produção ou **na** execução do serviço. (grifei)

Por fim, um breve excerto do voto-vogal do Ministro Mauro Campbell Marques:

Continuando, extrai-se do supracitado excerto do voto proferido no REsp nº 1.246.317 que a definição de “insumos” para efeito do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002 - PIS e mesmo artigo da Lei n. 10.833/2003 - COFINS é que:

**1º** - O bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou para viabilizá-los (**pertinência ao processo produtivo**);

**2º** - A produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição (**essencialidade ao processo produtivo**); e

**3º** - Não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto (**possibilidade de emprego indireto no processo produtivo**).

Definido o conceito de insumo para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa e da COFINS não cumulativa como tudo aquilo que é essencial ou relevante para a produção de bens para venda (processo produtivo) ou para a prestação de serviços, é preciso agora estabelecer os critérios para sua aplicação.

Para esse feito nos socorremos da criteriosa análise desenvolvida no voto do relator da apelação feita no processo n.º 5016070-05.2017.4.04.7100/RS (TRF4), Juiz Federal Andrei Pitten Velloso:

Para se aplicar a tese firmada pelo STJ, faz-se necessário concretizar as noções de "essencialidade" e de "relevância" para o desempenho de atividade fim da empresa, o que deve ser feito à luz dos fundamentos determinantes do julgado em apreço.

Em primeiro lugar, vale registrar que, como ressaltou o Ministro Napoleão Nunes Maia, o conceito de insumo não pode ficar restrito aos itens utilizados diretamente na produção, estendendo-se a todos aqueles necessários para o desempenho da atividade produtiva:

*"... a conceituação de **insumo** prevista nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 está atrelada ao critério da **essencialidade** para a atividade econômica da empresa, de modo que devem ser considerados, no conceito de **insumo**, todos os bens e serviços que sejam pertinentes ao processo produtivo ou que viabilizem o processo produtivo, de forma que, se retirados, impossibilitariam ou, ao menos, diminuiriam o resultado final do produto; é fora de dúvida que não ocorre a ninguém afirmar que os produtos de limpeza são insumos diretos dos pães, das bolachas e dos biscoitos, mas não se poderá negar que as despesas com aqueles produtos de higienização do ambiente de trabalho oneram a produção das padarias."*

Daí a conclusão de que:

*"a adequada compreensão de insumo, para efeito do creditamento relativo às contribuições usualmente denominadas PIS/COFINS, deve compreender todas as despesas diretas e indiretas do contribuinte, abrangendo, portanto, as que se referem à totalidade dos insumos, não sendo possível, no nível da produção, separar o que é essencial (por ser físico, por exemplo), do que seria acidental, em termos de produto final."*

Nessa mesma linha se insere a manifestação do Ministro Mauro Campbell Marques:

*"a definição de "insumos" para efeito do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002 - PIS e mesmo artigo da Lei n. 10.833/2003 - COFINS é que: 1º - O bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou para viabilizá-los (**pertinência ao processo produtivo**); 2º - A produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição (**essencialidade ao processo produtivo**); e 3º - Não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto (**possibilidade de emprego indireto no processo produtivo**).*

*Em resumo, é de se definir como 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." (excerto do voto do Ministro Mauro Campbell Marques - destaques originais)*

Especificamente quanto à concreção do significado dos critérios da **essencialidade** e da relevância, é esclarecedor este excerto do voto da Ministra Regina Helena Costa:

*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.*

Destarte, tais noções dizem com o processo produtivo, não com a ulterior comercialização e entrega dos bens produzidos.

Deve-se diferenciar, portanto, entre elementos e custos necessários à produção dos bens e aqueles pertinentes à sua comercialização e entrega. Nesse sentido, o Ministro Napoleão Nunes Maia recorreu ao exemplo da elaboração de um bolo para indicar que a energia do forno é fundamental para o processo produtivo, mas, em contraposição, o papel utilizado para envolver o bolo não se qualifica como um item essencial:

*"13. Mais um exemplo igualmente trivial: se não se pode produzir um bolo doméstico sem os ovos, a farinha de trigo e o fermento, que são ingredientes – ou insumos – materiais e diretos, por que será que ocorrerá a alguém que conhece e compreende o processo de produção de um bolo afirmar que esse produto (o bolo) poderia ser elaborado sem o calor ou a energia do forno, do fogão à lenha ou a gás ou, quem sabe, de um forno elétrico? Seria possível produzir o bolo sem o **insumo** do calor do forno que o assa e o torna comestível e saboroso?"*

*14. Certamente não, todos irão responder; então, por qual motivo os ovos, a farinha de trigo e o fermento, que são componentes diretos e físicos do bolo, considerados insumos, se separariam conceitualmente do calor do forno, já que sem esse calor o bolo não poderia ser assado e, portanto, não poderia ser consumido como bolo? Esse exemplo banal serve para indicar que tudo o que entra na confecção de um bem (no caso, o bolo) deve ser entendido como sendo **insumo** da sua produção, quando sem aquele componente o produto não existiria; o papel que envolve o bolo, no entanto, não tem a **essencialidade** dos demais componentes que entram na sua elaboração."*

Trilhando essa senda, o Ministro Mauro Campbell indicou expressamente que despesas com comissões de vendas a representantes e propagandas não geram direito a crédito, por não serem essenciais ou relevantes ao processo produtivo:

*"Segundo o conceito de **insumo** aqui adotado não estão incluídos os seguintes "custos" e "despesas" da recorrente: gastos com veículos, materiais de proteção de EPI, 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" não são essenciais 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."*

Conclusão diversa implicaria em distorção do entendimento acolhido pelo Superior Tribunal de Justiça, vez que redundaria na aplicação da tese do crédito financeiro, vinculado às noções de custos e despesas operacionais considerados no âmbito do IRPJ.

Esclarecida a compreensão desta relatoria sobre a matéria e esclarecidos os critérios a serem utilizados como balizas nos casos concretos, passemos a analisar as glosas feitas pela fiscalização.

### Da Resolução 3201-003.222

Tendo em vista que as glosas promovidas pela Fiscalização, e mantidas pela DRJ, haviam sido baseadas no entendimento de que insumo é aquilo que é utilizado (no caso de bem) ou que age (no caso de serviço) diretamente no processo produtivo, conceito esse que, conforme visto no tópico anterior, encontra-se superado com a decisão proferida pelo STJ no REsp 1.221.170-PR, e considerando que não era possível, a partir dos documentos juntados aos autos até a apresentação do Recurso Voluntário, afirmar, em relação a cada um dos 138 bens/serviços listados na planilha acima, com a certeza que o julgamento da matéria requeria, se eles eram essenciais ou relevantes ao processo produtivo, ou mesmo se eles não eram, este Conselho, decidiu, por meio da Resolução n.º 3201-003.222, de 23/09/2021, converter o feito em diligência para que a unidade da RFB de origem reanalisasse os “bens e serviços listados na planilha de e-fls. 196 a 209, com exceção dos itens de NF 412 e 3350 (locação de andaime) e de NF 002421, 002426, 496 e 496 (locação de caminhão pipa), a fim de, considerando o critério da essencialidade e relevância trazido pela decisão do STJ proferida no REsp n.º 1.221.170-PR, bem como a orientação veiculada na Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACETVPGFN-MF e o Parecer Normativo Cosit n.º 5, de 2018, concluir se eles se enquadram ou não no conceito de insumo, nos termos do inciso II do art. 3.º da Lei n.º 10.637, de 2002”, intimando a recorrente, se fosse o caso, “a apresentar documentos e informações necessários à formação de convicção”.

Em cumprimento à diligência solicitada, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Belém do Pará, por meio do Termo de Diligência Fiscal de e-fl. 895, intimou a recorrente a prestar esclarecimentos sobre os bens e serviços listados na tabela a seguir, entendendo que os demais itens relacionados na Resolução n.º 3201-003.222, de acordo com o contido no Parecer Normativo Cosit n.º 5, de 2018, fazem parte do processo produtivo.

DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM BELÉM									
Serviço de Fiscalização									
CONTRIBUINTE: IMERY'S RIO CAPIM CAULIM S.A									
CNPJ: 16.532.798/0001-52									
RELAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS ADQUIRIDOS									
ITEM	DI_DOC	DI_COD	DESCPROD	DI_EMISSAO	DI_DTORIG	AZ_NOME	CNPJ	BASEPIS/COFINS	LINHAS DA CON
1	1734	96940120	ALUGUEL DE COPIADORA C/SCANNER	05/10/2007	16/10/2007	JOSE MARIA N. FRANCO - EPP	3338501000117	207,00	INSUMOS - LINHA 2
2	169298	34900050	GASOLINA COMUM	01/10/2007	08/10/2007	IPRANGA PRODUTOS DE PETROLEO	33337122004003	12.456,00	INSUMOS - LINHA 2
3	167715	34900050	GASOLINA COMUM	16/10/2007	23/10/2007	IPRANGA PRODUTOS DE PETROLEO	33337122004003	12.456,00	INSUMOS - LINHA 2
4	171967	34900050	GASOLINA COMUM	10/12/2007	12/12/2007	IPRANGA PRODUTOS DE PETROLEO	33337122004003	12.801,00	INSUMOS - LINHA 2
5	9308	99911088	SERVICO DE MANUTENCAO PREVENTIVA DE ELVADORES 3310-12-EL-01 /	13/08/2007	11/10/2007	CONSERVADORA DE ELEVADORES	02084801000104	1.754,85	SERVICOS - LINHA 3
6	9310	99911088	SERVICO DE MANUTENCAO PREVENTIVA DE ELVADORES 3310-12-EL-01 /	20/08/2007	11/10/2007	CONSERVADORA DE ELEVADORES	02084801000104	1.754,85	SERVICOS - LINHA 3
7	9326	99911088	SERVICO DE MANUTENCAO PREVENTIVA DE ELVADORES 3310-12-EL-01 /	09/11/2007	13/11/2007	CONSERVADORA DE ELEVADORES	02084801000104	1.754,85	SERVICOS - LINHA 3
8	9343	99923500	SERVICO DE PINTURA DOS ELVADORES 3310-12-EL-01 / 3310-22-EL-01 E 43	09/12/2007	14/12/2007	CONSERVADORA DE ELEVADORES	02084801000104	12.000,00	SERVICOS - LINHA 3
9	9311	99929139	SERVICO DE TROCA DO CABO DEACAO 38" X 16 AFDO ELEVAO	21/08/2007	05/10/2007	CONSERVADORA DE ELEVADORES	02084801000104	1.300,00	SERVICOS - LINHA 3
10	2412	99938287	SERVICO TECNICO MARITIMO ABORDO DO NAVIO "FENELLA VOY 84"	18/10/2007	28/10/2007	SURVEY LLOYD SOCIEDADE SIMPL	04754602000165	2.105,20	SERVICOS - LINHA 3
11	2419	99935333	SERVICO TECNICO MARITIMO ABORDO DO NAVIO "THOR ENERGY"	01/11/2007	13/11/2007	SURVEY LLOYD SOCIEDADE SIMPL	04754602000165	1.772,86	SERVICOS - LINHA 3
12	2402	99939403	SERVICO TECNICO MARITIMO ABORDO DO NAVIO "PATTY 316"	17/08/2007	08/10/2007	SURVEY LLOYD SOCIEDADE SIMPL	04754602000165	2.656,20	SERVICOS - LINHA 3
13	2413	99939403	SERVICO TECNICO MARITIMO ABORDO DO NAVIO "PATTY 316"	18/10/2007	28/10/2007	SURVEY LLOYD SOCIEDADE SIMPL	04754602000165	2.656,20	SERVICOS - LINHA 3
14	2420	99939403	SERVICO TECNICO MARITIMO ABORDO DO NAVIO "PATTY 316"	18/11/2007	28/11/2007	SURVEY LLOYD SOCIEDADE SIMPL	04754602000165	2.105,20	SERVICOS - LINHA 3
15	2422	99939402	SERVICO TECNICO MARITIMO ABORDO DO NAVIO "WINSOME WISDOM"	05/11/2007	13/11/2007	SURVEY LLOYD SOCIEDADE SIMPL	04754602000165	2.105,20	SERVICOS - LINHA 3
16	2414	99938220	SERVICO TECNICO MARITIMO ABORDO DO NAVIO STADIONGRACHT	18/10/2007	28/10/2007	SURVEY LLOYD SOCIEDADE SIMPL	04754602000165	2.656,20	SERVICOS - LINHA 3
17	2418	99937278	SERVICO TECNICO MARITIMO ABORDO DO NAVIO JUTTA 87	01/11/2007	07/11/2007	SURVEY LLOYD SOCIEDADE SIMPL	04754602000165	2.105,20	SERVICOS - LINHA 3
18	2408	99939118	SERVICO TECNICO-MARITIMO A BORDO DO NAVIO "RAINBOW"	09/10/2007	22/10/2007	SURVEY LLOYD SOCIEDADE SIMPL	04754602000165	1.772,80	SERVICOS - LINHA 3
19	2411	99938118	SERVICO TECNICO-MARITIMO A BORDO DO NAVIO "RAINBOW"	09/10/2007	22/10/2007	SURVEY LLOYD SOCIEDADE SIMPL	04754602000165	997,20	SERVICOS - LINHA 3
20	2410	99935334	SERVICO TECNICO-MARITIMO A BORDO DO NAVIO ANETTE VOY 78	08/10/2007	28/10/2007	SURVEY LLOYD SOCIEDADE SIMPL	04754602000165	1.102,20	SERVICOS - LINHA 3
21	2423	99935334	SERVICO TECNICO-MARITIMO A BORDO DO NAVIO ANETTE VOY 78	08/11/2007	20/11/2007	SURVEY LLOYD SOCIEDADE SIMPL	04754602000165	2.656,20	SERVICOS - LINHA 3
22	2437	99935334	SERVICO TECNICO-MARITIMO A BORDO DO NAVIO ANETTE VOY 78	11/12/2007	27/12/2007	SURVEY LLOYD SOCIEDADE SIMPL	04754602000165	2.105,20	SERVICOS - LINHA 3
23	2439	99936625	SERVICO TECNICO-MARITIMO A BORDO DO NAVIO BARBARA 08	18/12/2007	27/12/2007	SURVEY LLOYD SOCIEDADE SIMPL	04754602000165	450,20	SERVICOS - LINHA 3
24	2438	99936625	SERVICO TECNICO-MARITIMO A BORDO DO NAVIO BARBARA 08	17/12/2007	27/12/2007	SURVEY LLOYD SOCIEDADE SIMPL	04754602000165	2.200,00	SERVICOS - LINHA 3
25	2401	99938275	SERVICO TECNICO-MARITIMO A BORDO DO NAVIO SINGELGRACHT	17/09/2007	08/10/2007	SURVEY LLOYD SOCIEDADE SIMPL	04754602000165	2.656,20	SERVICOS - LINHA 3
26	2436	99936626	SERVICO TECNICO-MARITIMO A BORDO DO NAVIO SLOTERGRACHT	11/12/2007	27/12/2007	SURVEY LLOYD SOCIEDADE SIMPL	04754602000165	2.105,20	SERVICOS - LINHA 3
27	2440	99937744	SERVICO TECNICOS MARITIMO ABORDO DO NAVIO "SANKO ROYAL"	17/12/2007	27/12/2007	SURVEY LLOYD SOCIEDADE SIMPL	04754602000165	997,20	SERVICOS - LINHA 3
28	2403	99937742	SERVICO TECNICOS MARITIMO ABORDO DO NAVIO JUTTA 89	24/06/2007	08/10/2007	SURVEY LLOYD SOCIEDADE SIMPL	04754602000165	2.105,20	SERVICOS - LINHA 3
29	2428	99937742	SERVICO TECNICOS MARITIMO ABORDO DO NAVIO JUTTA 89	18/11/2007	30/11/2007	SURVEY LLOYD SOCIEDADE SIMPL	04754602000165	2.105,20	SERVICOS - LINHA 3
30	2438	99937742	SERVICO TECNICOS MARITIMO ABORDO DO NAVIO JUTTA 89	12/12/2007	27/12/2007	SURVEY LLOYD SOCIEDADE SIMPL	04754602000165	694,80	SERVICOS - LINHA 3
31	2438	99937742	SERVICO TECNICOS MARITIMO ABORDO DO NAVIO JUTTA 89	12/12/2007	27/12/2007	SURVEY LLOYD SOCIEDADE SIMPL	04754602000165	1.664,40	SERVICOS - LINHA 3
32	2409	99937743	SERVICO TECNICOS MARITIMO ABORDO DO NAVIO LAURA 79	09/10/2007	25/10/2007	SURVEY LLOYD SOCIEDADE SIMPL	04754602000165	2.656,20	SERVICOS - LINHA 3
33			SERVICO FRENAMENTO INVOICE FEES	31/12/2007	31/12/2007	IMERY'S NORTH - USA		2.200,481,21	SERVICOS - LINHA 3

Após os esclarecimentos prestados pela recorrente (e-fls. 909 a 942), a Fiscalização lavrou o Termo de Encerramento de Diligência Fiscal de e-fls. 944 e 945, onde concluiu que, “de todos os itens listados no anexo ao termo de diligência fiscal, apenas os serviços técnicos marítimos não fazem parte do processo produtivo, visto que, conforme resposta do contribuinte, eles são feitos nos navios nos quais são embarcados os produtos destinados à exportação, por mais que sejam serviços essenciais aos negócios da empresa, não são essenciais à produção”, e opinou que “devem ser mantidas apenas as glosas dos serviços marítimos, que somam R\$ 45.760,40”.

### **Da análise das glosas a partir do resultado da diligência**

Quanto aos serviços técnicos marítimos, acompanho o entendimento da Fiscalização, firmado no Termo de Encerramento de Diligência Fiscal de e-fls. 944 e 945, de que devem ser mantidas as glosas sobre essas despesas.

Na descrição desses serviços feita no Recurso Voluntário, a recorrente esclarece que se trata de “inspeção e certificação de condições de porões e tanques de navios, p/ receberem cargas de caulim, bem como de calibração de equipamentos e instrumentos de medição”, e, na resposta à intimação feita para o cumprimento da diligência solicitada por este Colegiado, ela confirma que esses serviços “são feitos nos navios nos quais são embarcados os produtos destinados à exportação”.

Como subsídio para a formação de convicção, convém lembrar que a decisão do STJ, exarada no REsp 1.221.170, trouxe um conceito de insumo, a ser aplicado no contexto do inciso II do art. 3º das Leis nos 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, baseado na essencialidade ou relevância do bem para o processo produtivo, o que não alcança todas as atividades desenvolvidas pela empresa.

Assim, por mais essenciais e relevantes que possam ser os serviços técnicos marítimos para o desenvolvimento das atividades da recorrente, eles não fazem parte do processo produtivo, sendo realizados em uma etapa posterior à produção. Por essa razão, não há como se reconhecer o direito ao crédito das Contribuições não cumulativas sobre essas despesas.

Diante disso, como esses serviços são realizados em uma etapa para além da finalização da produção do caulim, não há como considerá-los insumos para fins de creditamento das Contribuições não cumulativas, razão pela qual mantenho as glosas promovidas pela Fiscalização sobre as despesas com os serviços técnicos marítimos (Notas Fiscais n.ºs 2401, 2402, 2403, 2408, 2409, 2410, 2411, 2412, 2413, 2414, 2418, 2419, 2422, 2423, 2428, 2429, 2436, 2437, 2438, 2439, 2440).

Quanto à gasolina adquirida por meio das Notas Fiscais n.ºs 166239, 167715 e 171697, em que pese a Fiscalização ter opinado no sentido de que essas glosas poderiam ser revertidas, entendo não haver o atendimento ao critério da essencialidade ou relevância para o processo produtivo, estabelecido pelo STJ no REsp 1.221.170, para que ela, nesse caso específico, possa ser considerada insumo da produção.

Conforme esclarecido pela própria recorrente em sua resposta à intimação feita pela Fiscalização em cumprimento à diligência solicitada por este Colegiado, “a gasolina era utilizada nos automóveis dos diretores da empresa para deslocamento entre sua residência e a

área de produção”, e “também era utilizada nas vans que transportavam funcionários do setor administrativo para a área de produção”.

Diante desses esclarecimentos, e entendendo que nem as despesas com os automóveis dos diretores da empresa e nem as despesas com o transporte de funcionários do setor administrativo para a área de produção são insumos da produção, haja vista não serem essenciais ou relevantes à produção do caulim, mantenho a glosa promovida pela Fiscalização sobre as despesas com gasolina (Notas Fiscais n<sup>os</sup> 166239, 167715 e 171697).

Por fim, quanto aos demais bens e serviços, acompanho o resultado da diligência, expresso no Termo de Encerramento de Diligência Fiscal de e-fls. 944 e 945, e entendendo se tratarem de insumos da produção, revento as glosas promovidas pela Fiscalização sobre tais despesas.

Diante do exposto, revento as glosas promovidas pela Fiscalização sobre as despesas relativas aos bens e serviços listados na planilha constante no tópico “Dos limites da lide”, com exceção daquelas relativas à aquisição de gasolina (NF 166239, 167715 e 171697) e aos serviços técnicos marítimos (NF 2401, 2402, 2403, 2408, 2409, 2410, 2411, 2412, 2413, 2414, 2418, 2419, 2422, 2423, 2428, 2429, 2436, 2437, 2438, 2438, 2439, 2439 e 2440).

### **Do ICMS-ST**

A recorrente reclama da glosa sobre o valor do ICMS-ST destacado nas notas fiscais de aquisição de energia elétrica. Para a Fiscalização, conforme pode ser visto no Relatório de Fiscalização – PIS e COFINS – 2006 e 2007 (e-fl. 239), não há direito ao crédito em razão de as Contribuições não incidirem sobre o ICMS-ST:

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

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

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

Aduz que, “no plano do ICMS, a Substituição Tributária é definitiva e irre recuperável dentro da sistemática da escrituração fiscal”, e que, “como imposto definitivo, o ICMS pago pelo contribuinte substituído não pode ser restituído, devendo compor o custo de aquisição da mercadoria adquirida no regime substituição tributária”.

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”.

Advoga que, “tendo em vista que o ICMS por substituição tributária compõe o custo de aquisição de mercadoria que o substituído adquire, é direito da Impugnante descontar créditos de PIS e COFINS sobre o imposto recolhido por substituição”.

Acrescenta que, “com o advento das Leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/03, que instituíram o PIS e a COFINS não cumulativa, respectivamente, seus artigos 3º delinearam a hipótese de creditamento das pessoas jurídicas com relação a referidos tributos, relativos a energia elétrica consumida no estabelecimento da pessoa jurídica”, tendo sido regulamentado no § 2º desse art. 3º as únicas situações nas quais não se reconhece o direito aos créditos.

Afirma, porém, que “o referido dispositivo [§ 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002] não se aplica ao presente caso, pois o ICMS Substituição Tributária deve integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS devidos pelo substituído”, e cita o item 7.1 do Parecer Normativo CST n. 77/86, que traria essa previsão:

Mas não tem razão a recorrente.

O § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, cuja aplicação a recorrente tenta afastar dizendo não se aplicar ao presente caso, é muito claro ao dispor que não dará direito ao crédito o valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa.

E o ICMS-ST, destacado pelo substituto tributário em sua nota fiscal de venda da energia elétrica, não integra a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep por ele devida, não havendo, portanto, o pagamento da Contribuição (sobre o ICMS-ST) nessa operação de compra e venda. Esse ponto, inclusive, está explicado no item 7.1 do Parecer Normativo CST n. 77/86, mencionado pela recorrente.

7. Os atacadistas ou comerciantes varejistas, ao efetuarem a venda dos produtos, cujo ICM tenha sido retido pelo contribuinte substituto, não destacarão na Nota-Fiscal a parcela referente ao imposto retido, mas no preço de venda dessas mercadorias, efetivamente estará contido tal imposto, devendo ser considerado como base de cálculo para as Contribuições ao PIS/PASEP e FINSOCIAL, desses contribuintes, o valor total da operação.

7.1 - Portanto, não integra a base de cálculo das Contribuições ao PIS/PASEP e ao FINSOCIAL do contribuinte substituto, a parcela do ICM referente ao regime de substituição tributária, porque aquele valor será computado na base de cálculo daquelas contribuições quando recolhidas pelo contribuinte substituído.

Assim, não procede o argumento da recorrente de que o disposto no § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, não se aplica ao presente caso, de tal forma que, justamente por força desse dispositivo legal, é de se concluir que o valor do ICMS-ST destacado na nota fiscal de venda, sobre o qual o substituto tributário não recolhe qualquer contribuição, não gera direito ao crédito das Contribuições não cumulativas.

Essa matéria, em relação à mesma recorrente, já havia sido enfrentada neste Conselho em 26/11/2021, no processo nº 10280.721284/2012-78, onde, por meio do Acórdão de Recurso Voluntário nº 3201-009.386, de minha relatoria, ficou consignado em sua ementa ser “incabível a apuração de crédito da Cofins não-cumulativa, pelo substituído, em relação ao valor do ICMS-ST recolhido pelo substituto tributário”.

Eis o excerto do voto condutor do referido Acórdão onde a matéria é analisada:

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 n.º 10.833, de 2003).

Quanto aos argumentos centrais 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 REPORTO. 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 REPORTE 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 REPORTE) 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, e para a recorrente, 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.º 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 substituído, 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 substituído 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.

Por fim, 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 substituído, constituindo uma mera antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído.

Somente o substituído 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 TRIBUTARIA. 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 nº 11065.722563/2013-47 – Relator: Corinho Oliveira Machado)**

Dessarte, nada a prover neste tópico.

### **Conclusão**

Diante do exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para, observados os requisitos legais para o aproveitamento do crédito das Contribuições não-cumulativas, reverter as glosas referentes às despesas relativas aos bens e serviços listados na planilha constante no tópico “Dos limites da lide”, com exceção daquelas relativas à aquisição de gasolina (NF 166239, 167715 e 171697) e aos serviços técnicos marítimos (NF 2401, 2402, 2403, 2408, 2409, 2410, 2411, 2412, 2413, 2414, 2418, 2419, 2422, 2423, 2428, 2429, 2436, 2437, 2438, 2438, 2439, 2439 e 2440).

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles

### **Voto Vencedor**

Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Redator designado.

1. Sem prejuízo de reconhecer a validade das razões que embasam o portentoso e detido voto do Conselheiro Arnaldo ouso dele divergir nos itens inspeção e certificação de condições de porões e tanques de navios, p/ receberem cargas de caulim.

2. Isto porque, na esteira do Precedente Vinculante emitido pelo Tribunal da Cidadania, relevantes são as despesas que afetam a qualidade do produto ou do processo produtivo. Por se tratar de minério com elevado grau de volatilidade, o transporte do caulim demanda inspeção prévia das condições de umidade e calor do local de armazenamento – como bem descreve a **Recorrente**. Com isto se quer dizer que, sem a referida inspeção a probabilidade de alteração nas condições qualitativas do minério, quer pela umidade, quer pelo calor são elevadas (bem como ao navio pela aglutinação do minério com o casco da embarcação).

3. Desta forma, admito, porquanto tempestivo, e conheço do Recurso Voluntário dando-lhe parcial provimento para reverter as glosas dos itens inspeção e certificação de condições de porões e tanques de navios, p/ receberem cargas de caulim, acompanhando, no mais e integralmente o voto do Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto