



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



**Processo nº** 10680.901870/2012-91  
**Recurso** Embargos  
**Acórdão nº** 3201-005.587 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 21 de agosto de 2019  
**Embargante** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** SAMARCO MINERACAO S.A.

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

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009

**EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. ACOLHIMENTO.**

Ao se constatar a existência de omissão, os embargos devem ser acolhidos para saná-la.

**PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO. ATIVIDADE DE MINERAÇÃO HIPÓTESES DE CRÉDITO. INSUMOS.**

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril e "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." (RESP nº 1.221.170/PR)

**NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CRÉDITOS. CONCEITO. COMBUSTÍVEIS. ÓLEO DIESEL LUBRIFICANTES. GRAXAS.**

Os gastos com combustíveis, óleo diesel, lubrificantes e graxas geram créditos a serem utilizados na apuração do PIS e da COFINS, na atividade de mineração, nos termos do inc. III, do § 1º do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

**NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CRÉDITOS. CONCEITO.**

Na sistemática de apuração não cumulativa das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, geram créditos os bens adquiridos para revenda e os bens/serviços utilizados como insumos; sendo considerados insumos os dispêndios que mantenham relação direta com o processo produtivo e que, satisfaçam a condição de essencialidade e relevância.

**EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO. INOCORRÊNCIA.**

Os questionamentos apresentados pela embargante revelam apenas inconformismo ante a solução conferida ao caso concreto. Demonstrado que os

ponto supostamente contraditório no acórdão embargado foi, de fato, apreciado pelo Colegiado, os embargos declaratórios devem ser rejeitados, no ponto.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os Embargos de Declaração, com efeitos infringentes, para (i) complementar a fundamentação no que tange à reversão das glosas dos créditos das contribuições sociais não cumulativas tomados sobre lubrificantes, graxas e óleos combustíveis e (ii) manter a glosa em relação aos produtos elencados no Anexo (doc. 4 - Embargos de Declaração - planilhas da Fiscalização) que não possuem utilização no processo produtivo da contribuinte, cuja resposta ao item "Usa no processo" for "Não".

(documento assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Roberto Duarte Moreira, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Leonardo Correia Lima Macedo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Hécio Lafetá Reis, Tatiana Josefovicz Belisário, Laercio Cruz Uliana Junior e Charles Mayer de Castro Souza (Presidente)

## Relatório

Tratam-se de tempestivos Embargos de Declaração opostos pela Fazenda Nacional em face do Acórdão nº 3201-003.326.

Alega a Embargante a ocorrência de omissão de fundamentação para a reversão das glosas dos créditos das contribuições sociais não cumulativas tomados sobre (i) lubrificantes e graxas e (ii) óleos combustíveis, com base numa alegada jurisprudência pacífica do CARF, sem contudo analisar em que medidas tais itens seriam pertinentes e essenciais ao processo produtivo.

Pontua, aparente contradição entre a constatação de que havia "plena aderência" dos insumos arrolados no anexo - doc. 4 – à *"complexa atividade desenvolvida pela Embargante"*, feita pelo voto condutor da decisão embargada, e o fato de tais planilhas conterem *"...uma infinidade de produtos, sendo praticamente impossível sua análise individualizada..."*. Questiona como pode ser reconhecida a "plena aderência" de tais insumos na atividade produtiva desenvolvida pela empresa, se, como reconhecido pelo próprio Relator, não foi possível a análise individualizada das glosas perpetradas pela Fiscalização.

Alega, também, omissão de fundamentação para a reversão das glosas atinentes aos itens constantes do referido "doc. 4", tendo em vista que, inobstante o voto condutor da decisão embargada tenha afirmado a impossibilidade da análise individualizada daqueles itens, ao afastar o conceito restritivo de insumo, reverteu todas as glosas, sem contudo se manifestar acerca dos bens apontados pela Fiscalização como não tendo utilização no processo produtivo.

Os embargos foram devidamente admitidos pelo Sr. Presidente da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, Relator

O julgamento deste processo segue a sistemática dos recursos repetitivos, regulamentada pelo art. 47, §§ 1º e 2º, do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF 343, de 09 de junho de 2015. Portanto, ao presente litígio aplica-se o decidido no Acórdão **3201-005.577**, de 21 de agosto de 2019, proferido no julgamento do processo 10680.901861/2012-09, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Transcrevem-se, como solução deste litígio, nos termos regimentais, os entendimentos que prevaleceram naquela decisão (Acórdão **3201-005.577**):

“- Da alegada omissão de fundamentação para a reversão das glosas dos créditos das contribuições sociais não cumulativas tomados sobre (i) lubrificantes e graxas e (ii) óleos combustíveis, com base numa alegada jurisprudência pacífica do CARF

Improcedem os argumentos da Embargante.

Necessário consignar que a decisão proferida em sede de Manifestação de Inconformidade em nenhum momento consignou que em relação aos combustíveis, estes seriam utilizados em áreas diversas da produtiva da contribuinte.

A decisão possui a seguinte ementa:

“NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. COMBUSTÍVEIS.

Na apuração da Contribuição para o PIS e da Cofins não-cumulativas, podem ser descontados créditos relativos aos gastos com combustível consumido nos fornos no processo produtivo, mas não podem ser descontados os relativos ao combustível consumido nos veículos utilizados na mina.”

Como visto, a decisão recorrida em primeira instância negou o crédito em relação aos gastos com combustíveis em veículos utilizados na mina.

Por sua vez, a Embargante se apegava ao contido no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 2018, o qual consigna não haver o direito sobre os gastos com combustíveis incorridos em áreas que não sejam a do processo produtivo.

Anota referido Parecer Normativo:

“Já em relação a “gastos com veículos” que não permitem a apuração de tais créditos, citam-se, exemplificativamente, gastos com veículos utilizados: a) pelo setor administrativo; b) para transporte de funcionários no trajeto de ida e volta ao local de trabalho; c) por administradores da pessoa jurídica; e) para entrega de mercadorias aos clientes; f) para cobrança de valores contra clientes; etc.”

A argumentação produzida pela Embargante, *data vênia*, chega a ser até contraditória, pois em tópico de seus embargos afirma:

“Ora, como é de conhecimento amplo não é qualquer combustível/lubrificante/graxa que deve ser considerado como insumo, mas tão somente aqueles exclusivamente utilizados no processo produtivo.”

E prossegue:

“Assim, necessário que o acórdão seja integrado para que sejam analisados os gastos com lubrificantes e graxas e com óleos combustíveis à luz da jurisprudência

fixada no repetitivo do STJ, assim como do Parecer Cosit acima transcrito, ou seja, para que o afastamento da glosa se dê tão somente sobre os gastos com combustíveis/graxas/óleos efetivamente empregados no processo produtivo da empresa.”

Repita-se, a decisão recorrida proferida ao julgar a Manifestação de Inconformidade consignou não poder ser descontados os créditos relativos ao combustível consumido nos veículos utilizados na mina, não mencionando gastos incorridos em áreas administrativas e outras, conforme consta no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 2018, invocado pela Embargante.

É coerente admitir que os gastos com (i) lubrificantes e graxas e (ii) óleos combustíveis (óleo diesel tipo B) utilizados nos “fora de estrada” integram o processo produtivo da empresa.

A título ilustrativo colaciona-se excertos da planilha da própria fiscalização de que esta parte da alegação de que tais itens são utilizados no processo produtivo da contribuinte, ora embargada:

| Desc Loc<br>negócio | Nome do Fornecedor               | Nº NF    | Data de<br>Lcto | Texto Material                          | IVA | Doc.<br>Contábil | Base<br>PIS/COFINS | Montante PIS<br>M | Montante COFINS<br>M | Montante de<br>cuelo | Vida útil | Usa no<br>processo | Desgasta com<br>minério? |
|---------------------|----------------------------------|----------|-----------------|-----------------------------------------|-----|------------------|--------------------|-------------------|----------------------|----------------------|-----------|--------------------|--------------------------|
| Mina Germano        | COMPANHIA BRASILEIRA DE PETROLEO | 922763-1 | 15/01/2008      | OLEO DIESEL TIPO B                      | YF  | 5100003834       | 24.439,50          | 403,25            | 1.857,40             | Mina Germano         | 2 dias    | Sim                | Não                      |
| Mina Germano        | COMPANHIA BRASILEIRA DE PETROLEO | 922765-1 | 15/01/2008      | OLEO DIESEL TIPO B                      | YF  | 5100003836       | 24.439,50          | 403,25            | 1.857,40             | Mina Germano         | 2 dias    | Sim                | Não                      |
| Mina Germano        | COMPANHIA BRASILEIRA DE PETROLEO | 923576-1 | 21/01/2008      | OLEO DIESEL TIPO B                      | YF  | 5100004974       | 24.439,50          | 403,25            | 1.857,40             | Mina Germano         | 2 dias    | Sim                | Não                      |
| Mina Germano        | COMPANHIA BRASILEIRA DE PETROLEO | 923589-1 | 21/01/2008      | OLEO DIESEL TIPO B                      | YF  | 5100004978       | 24.439,50          | 403,25            | 1.857,40             | Mina Germano         | 2 dias    | Sim                | Não                      |
| Mina Germano        | COMPANHIA BRASILEIRA DE PETROLEO | 923577-1 | 21/01/2008      | OLEO DIESEL TIPO B                      | YF  | 5100004979       | 24.439,50          | 403,25            | 1.857,40             | Mina Germano         | 2 dias    | Sim                | Não                      |
| Mina Germano        | COMPANHIA BRASILEIRA DE PETROLEO | 923578-1 | 21/01/2008      | OLEO DIESEL TIPO B                      | YF  | 5100004982       | 24.439,50          | 403,25            | 1.857,40             | Mina Germano         | 2 dias    | Sim                | Não                      |
| Mina Germano        | COMPANHIA BRASILEIRA DE PETROLEO | 923584-1 | 21/01/2008      | OLEO DIESEL TIPO B                      | YF  | 5100004984       | 24.439,50          | 403,25            | 1.857,40             | Mina Germano         | 2 dias    | Sim                | Não                      |
| Mina Germano        | COMPANHIA BRASILEIRA DE PETROLEO | 923583-1 | 21/01/2008      | OLEO DIESEL TIPO B                      | YF  | 5100004983       | 24.439,50          | 403,25            | 1.857,40             | Mina Germano         | 2 dias    | Sim                | Não                      |
| Mina Germano        | COMPANHIA BRASILEIRA DE PETROLEO | 923584-1 | 21/01/2008      | OLEO DIESEL TIPO B                      | YF  | 5100004986       | 24.439,50          | 403,25            | 1.857,40             | Mina Germano         | 2 dias    | Sim                | Não                      |
| Mina Germano        | COMPANHIA BRASILEIRA DE PETROLEO | 923584-1 | 21/01/2008      | OLEO DIESEL TIPO B                      | YF  | 5100004987       | 24.439,50          | 403,25            | 1.857,40             | Mina Germano         | 2 dias    | Sim                | Não                      |
| Mina Germano        | SHELL BRASIL LTDA                | 151373   | 22/01/2008      | OLEO MIN SAE 10W                        | YF  | 5100005256       | 17.660,68          | 291,40            | 1.342,22             | Mina Germano         | 15 dias   | Sim                | Não                      |
| Mina Germano        | SHELL BRASIL LTDA                | 151374   | 22/01/2008      | OLEO MIN SAE 50                         | YF  | 5100005326       | 21.014,41          | 346,73            | 1.597,10             | Mina Germano         | 6 meses   | Sim                | Não                      |
| Mina Germano        | PIRANGA PRODUTOS DE PETROLEO S   | 4938566  | 28/01/2008      | OLEO LUBRIF TOH OIL - WBF100 200L       | YF  | 5100006453       | 14.250,00          | 235,12            | 1.083,00             | Mina Germano         | 6 meses   | Sim                | Não                      |
| Mina Germano        | SHELL BRASIL LTDA                | 159194-1 | 28/01/2008      | OLEO LUBRIF SHELL/OMALA 220 200L        | YF  | 5100006468       | 14.450,20          | 238,42            | 1.098,22             | Mina Germano         | 6 meses   | Sim                | Não                      |
| Mina Germano        | COMPANHIA BRASILEIRA DE PETROLEO | 926744-1 | 01/02/2008      | OLEO DIESEL TIPO B                      | YF  | 5100008836       | 24.439,50          | 403,25            | 1.857,40             | Mina Germano         | 2 dias    | Sim                | Não                      |
| Mina Germano        | COMPANHIA BRASILEIRA DE PETROLEO | 926688-1 | 01/02/2008      | OLEO DIESEL TIPO B                      | YF  | 5100008839       | 24.439,50          | 403,25            | 1.857,40             | Mina Germano         | 2 dias    | Sim                | Não                      |
| Mina Germano        | COMPANHIA BRASILEIRA DE PETROLEO | 926688-1 | 01/02/2008      | OLEO DIESEL TIPO B                      | YF  | 5100008842       | 24.439,50          | 403,25            | 1.857,40             | Mina Germano         | 2 dias    | Sim                | Não                      |
| Mina Germano        | COMPANHIA BRASILEIRA DE PETROLEO | 926684-1 | 01/02/2008      | OLEO DIESEL TIPO B                      | YF  | 5100008864       | 24.439,50          | 403,25            | 1.857,40             | Mina Germano         | 2 dias    | Sim                | Não                      |
| Mina Germano        | COMPANHIA BRASILEIRA DE PETROLEO | 926679-1 | 01/02/2008      | OLEO DIESEL TIPO B                      | YF  | 5100008867       | 24.439,50          | 403,25            | 1.857,40             | Mina Germano         | 2 dias    | Sim                | Não                      |
| Mina Germano        | SHELL BRASIL LTDA                | 159702-1 | 07/02/2008      | GRAXA NLGI 270KG SHELL/ALBIDAX 170KG    | YF  | 5100008923       | 7.301,50           | 120,47            | 354,50               | Mina Germano         | 6 meses   | Sim                | Não                      |
| Mina Germano        | SHELL BRASIL LTDA                | 160223-1 | 07/02/2008      | OLEO MIN SAE 10W                        | YF  | 5100009607       | 17.250,45          | 284,63            | 1.311,04             | Mina Germano         | 15 dias   | Sim                | Não                      |
| Mina Germano        | SHELL BRASIL LTDA                | 160225-1 | 07/02/2008      | OLEO LUBRIF AUT-SHELL/OMALA 15W/40 200L | YF  | 5100009618       | 19.475,25          | 321,35            | 1.480,25             | Mina Germano         | 15 dias   | Sim                | Não                      |
| Mina Germano        | SHELL BRASIL LTDA                | 159692-1 | 07/02/2008      | OLEO LUBRIF SHELL/OMALA 220 200L        | YF  | 5100009613       | 14.450,20          | 238,42            | 1.098,22             | Mina Germano         | 6 meses   | Sim                | Não                      |
| Mina Germano        | SHELL BRASIL LTDA                | 160224-1 | 07/02/2008      | OLEO HIDR INO MIN/PAF 15W/40 200L       | YF  | 5100009613       | 16.634,74          | 274,47            | 1.264,24             | Mina Germano         | 6 meses   | Sim                | Não                      |

Apenas para que não parem dúvida alguma sobre a correção da decisão proferida por este Colegiado em relação ao tema, acrescenta-se decisões desta Turma, em processos de relatoria do Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, em processos que, como o presente, envolvem a atividade de mineração, em que foi reconhecido o direito ao crédito.

Transcreve-se:

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Data do fato gerador: 31/01/2006, 28/02/2006, 31/03/2006, 30/04/2006, 31/05/2006, 30/06/2006

**NÃO-CUMULATIVIDADE. CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS ACUMULADOS DECORRENTES DE EXPORTAÇÕES. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO POR FORÇA DE DECISÃO JUDICIAL VINCULANTE, NA FORMA REGIMENTAL.**

Havendo decisão definitiva do STF, com repercussão geral, no sentido da não incidência da Contribuição para o PIS e da Cofins na cessão onerosa para terceiros de créditos de ICMS acumulados, originados de operações de exportação, ela deverá ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, por força regimental.

**NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS.**

O alcance do conceito de insumo, segundo o regime da não-cumulatividade do PIS Pasep e da COFINS é aquele em que os bens e serviços cumulativamente atenda

aos requisitos de (i) pertinência ao processo produtivo ou prestação de serviço; (ii) emprego direto ou indireto no processo produtivo ou prestação de serviço; e (iii) essencialidade em que a subtração importa a impossibilidade da produção ou prestação de serviço ou implique substancial perda de qualidade (do produto ou serviço resultante).

#### COMBUSTÍVEIS. GLP E ÓLEO DIESEL

Os gastos com combustíveis e lubrificantes geram créditos a serem utilizados na apuração do PIS e da COFINS, nos termos do art. 3º, II da Lei nº 10.833/2003. Assim, não há omissão alguma a ser sanada, eis que a decisão embargada adotou entendimento consagrado pelo CARF em relação ao tema, somente integrando-se ao julgado outras decisões que apreciaram a matéria envolvendo a atividade de mineração. (...)” (Processo nº 13646.000430/2010-68; Acórdão nº 3201-003.574; Relator Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira; sessão de 20/03/2018)

“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

NÃO-CUMULATIVIDADE. CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS ACUMULADOS DECORRENTES DE EXPORTAÇÕES. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO POR FORÇA DE DECISÃO JUDICIAL VINCULANTE, NA FORMA REGIMENTAL.

Havendo decisão definitiva do STF, com repercussão geral, no sentido da não incidência da Contribuição para o PIS e da Cofins na cessão onerosa para terceiros de créditos de ICMS acumulados, originados de operações de exportação, ela deverá ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, por força regimental.

#### NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS.

O alcance do conceito de insumo, segundo o regime da não-cumulatividade do PIS Pasep e da COFINS é aquele em que o os bens e serviços cumulativamente atenda aos requisitos de (i) pertinência ao processo produtivo ou prestação de serviço; (ii) emprego direto ou indireto no processo produtivo ou prestação de serviço; e (iii) essencialidade em que a subtração importa a impossibilidade da produção ou prestação de serviço ou implique substancial perda de qualidade (do produto ou serviço resultante).

#### COMBUSTÍVEIS. GLP E ÓLEO DIESEL.

Os gastos com combustíveis e lubrificantes geram créditos a serem utilizados na apuração do PIS e da COFINS, nos termos do art. 3º, II da Lei nº 10.833/2003. (...)” (Processo nº 10650.901215/2010-29; Acórdão nº 3201-003.572; Relator Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira; sessão de 20/03/2018)

O fato de a decisão embargada ter utilizado como fundamento acórdãos que se referem a outras atividades produtivas diversas da exercida pela Samarco Mineração S/A não desnatura como razões de decidir, pelo contrário, ratificam o entendimento consolidado do CARF de que as despesas incorridas com combustíveis, lubrificantes, óleos, e graxas geram o direito ao crédito para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte e diversas atividades produtivas.

Diante do exposto, apenas para fins de integração ao julgado anterior, acrescenta-se a fundamentação ora exposta.

- Da aparente contradição entre a constatação de que havia "plena aderência" dos insumos arrolados no anexo - doc. 4 - à "*complexa atividade desenvolvida pela Embargante*"

Novamente, não procede o argumento da Embargante.

Não há reparo a ser feito na decisão embargada em relação a tal argumento, pois não há a "aparente contradição" apontada.

Trata-se de mero inconformismo da Embargante com o decidido, não sendo a via de Embargos de Declaração adequada para a sua pretensão recursal.

Importante transcrever o excerto da decisão embargada:

"A Fiscalização para glosar os créditos de tais produtos, adotou o critério de que tais itens não possuem contato direto, ainda que essencial ao processo produtivo, ou seja, um conceito restritivo já afastado pela decisão embargada proferida por esse Colegiado.

Imperioso esclarecer que por ocasião do recente julgamento do RESP nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo a Corte Superior assim se posicionou sobre a matéria:

"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 SEQUINTE DO CPC/2015).

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

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

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

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

1221170/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/02/2018, DJe 24/04/2018)

No caso, tanto a Fiscalização quanto a decisão recorrida proferida pela DRJ foram, de certo modo, genéricas e não adentraram com minúcias ao caso concreto.

Aqui importante trazer as ponderações proferidas pelo Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza no Acórdão nº 3201-004.279, *in verbis*:

"Não obstante ausente, nos autos, maiores detalhes sobre o que são as tais "ferramentas operacionais", a razão para o indeferimento, juntamente com o indeferimento dos materiais de manutenção, foi a de que não se enquadrariam no conceito de insumo. A Recorrente, porém, sustenta a sua utilização no processo produtivo, o que o só adjetivo que acompanha o termo "ferramentas" parece, com efeito, indicar.

Assim, na falta de maiores detalhes, máxime por parte da fiscalização, entendemos que as ferramentas operacionais e os materiais de manutenção utilizados na mecanização industrial, no tratamento do caldo, na balança de cana-de-açúcar e na destilaria de álcool devem ser considerados insumos para o efeito de creditamento do PIS/Cofins." (nosso destaque)

Do aludido documento 4 (planilhas da fiscalização) anexado com os Embargos tem-se inúmeros itens que, ao meu sentir, são insumos necessários e indispensáveis ao processo produtivo e se adequam ao decidido pelo Superior Tribunal de Justiça (essencialidade ou relevância).

(...)

A título ilustrativo transcrevo:

|              |          |            |                                         |                                  |    |            |
|--------------|----------|------------|-----------------------------------------|----------------------------------|----|------------|
| Mina Germano | 1311-1   | 26/11/2010 | ROLAMENTO ROLO CIL. 1357 B              | MULTI TEK IMPORTACAO E COMERCIO  | BC | 5100110222 |
| Ponta Ubu    | 1201-1   | 26/11/2010 | ROLAMENTO ROLO CON;KJHM522849+JHM522610 | MULTI TEK IMPORTACAO E COMERCIO  | BC | 5100112154 |
| Ponta Ubu    | 1200-1   | 26/11/2010 | ROLAMENTO AUT ROLO:22215 EK C3          | MULTI TEK IMPORTACAO E COMERCIO  | BC | 5100111236 |
| Ponta Ubu    | 11271-1  | 26/11/2010 | CILINDRO PNEUM;6POL:3601-0610-215-0610  | H P COMERCIO HIDRAULICA E PNEUMA | BR | 5100112211 |
| Ponta Ubu    | 580-1    | 26/11/2010 | RODA;CARRO GRELHA;UMEC/DES 0585 REV 00  | ACOFORJA INDUSTRIA DE FORJADOS S | BB | 5100111256 |
| Mina Germano | 2965     | 26/11/2010 | MODULO;GE FANUC/IC895CPU310             | POWER CONTROLES LTDA             | BA | 5100111455 |
| Ponta Ubu    | 11155-10 | 29/11/2010 | COAGULANTE/FLOCULANTE TANAC TANFLOC SG  | TANAC SA                         | YB | 5100112087 |
| Mina Germano | 1083-1   | 29/11/2010 | CUBO;FLEX;PIACOPLEMENTO FALK 13F        | MINAS MERCANTIL E TECNICA LTDA   | BA | 5100110598 |
| Mina Germano | 1068-1   | 29/11/2010 | ACOPLEMENTO FLEX;162,1MM;FALK/1070T10   | MINAS MERCANTIL E TECNICA LTDA   | BA | 5100110074 |
| Mina Germano | 2420-2   | 29/11/2010 | CELULA;DO ESPESADOR;EIMCO/FD2380EGP005  | F L SMITH LTDA                   | BC | 5100110080 |

|              |         |            |                                       |                                |    |            |
|--------------|---------|------------|---------------------------------------|--------------------------------|----|------------|
| Mina Germano | 1015-1  | 18/11/2010 | ACOPLEMENTO FLEX;279,4MM;FALK/1035G20 | MINAS MERCANTIL E TECNICA LTDA | BA | 5100107578 |
| Mina Germano | 19197-1 | 18/11/2010 | ACOPLEMENTO FLEX;VULKAN/BN500         | VULKAN DO BRASIL LTDA          | BB | 5100107375 |
| Mina Germano | 19162-1 | 18/11/2010 | ACOPLEMENTO FLEX;VULKAN/BN500         | VULKAN DO BRASIL LTDA          | BB | 5100107376 |
| Ponta Ubu    | 216-1   | 19/11/2010 | PLACA;UMEC/DES U000605-M-800019       | METALURGICA JANO LTDA          | YB | 5100108339 |
| Ponta Ubu    | 217-1   | 19/11/2010 | PLACA;UMEC/DES U000605-M-800019       | METALURGICA JANO LTDA          | YB | 5100108573 |

|              |         |            |                                        |                                    |    |            |
|--------------|---------|------------|----------------------------------------|------------------------------------|----|------------|
| Ponta Ubu    | 1058-1  | 25/10/2010 | ROLAMENTO AUTOCOMP RL;23940 E          | MULTI TEK IMPORTACAO E COMERCIO    | BC | 5100099390 |
| Ponta Ubu    | 2622    | 25/10/2010 | ROLO;GMEC/DES 90TP99-M-01054           | PIM PRODUTOS INDUSTRIAIS MECANICA  | BB | 5100100429 |
| Ponta Ubu    | 2328-1  | 25/10/2010 | ROLO CT CARGA ACO 152X 227MM           | PARCAN INDUSTRIA METALURGICA LTD   | BB | 5100099365 |
| Ponta Ubu    | 2329-1  | 25/10/2010 | ROLO CT CARGA ACO 152X 388MM           | PARCAN INDUSTRIA METALURGICA LTD   | BB | 5100099364 |
| Ponta Ubu    | 830-1   | 25/10/2010 | GRADE ELASTICA;PIACOPLEMENTO FALK 190F | ACOTEC DO BRASIL LTDA              | BR | 5100100495 |
| Ponta Ubu    | 983-1   | 25/10/2010 | PROPULSOR PNEUM;PI/GRAXA;BOZZA/14800   | SERRAMAQ COMERCIO E SERVICOS LT    | BR | 5100100480 |
| Ponta Ubu    | 2640    | 25/10/2010 | ROLO;UMEC/DES U030000-M-500009 GRUPO 1 | PIM PRODUTOS INDUSTRIAIS MECANICA  | BB | 5100099005 |
| Ponta Ubu    | 1375-2  | 26/10/2010 | ELEMENTO;TAMFELT/B25C02-936 SR-SF      | METSO FABRICS BRASIL TECIDOS TECN  | YB | 5100099824 |
| Ponta Ubu    | 1049-1  | 26/10/2010 | ROLAMENTO FIXO ESF;6008                | MULTI TEK IMPORTACAO E COMERCIO    | BC | 5100099815 |
| Ponta Ubu    | 1050-1  | 26/10/2010 | BUCHA FIX ROLAM;FAG/HA 316             | MULTI TEK IMPORTACAO E COMERCIO    | BC | 5100099838 |
| Ponta Ubu    | 144-1   | 26/10/2010 | VALVULA CONTR GUILHOT FOFO 10          | MIQUELANTI LTDA                    | BT | 5100099911 |
| Ponta Ubu    | 1053-1  | 26/10/2010 | MANCAL;FLANGE;OVAL;C/ROLAM UC205-100D1 | MULTI TEK IMPORTACAO E COMERCIO    | BC | 5100099831 |
| Ponta Ubu    | 11109-1 | 26/10/2010 | REGULADOR PRES PNEUM;PARKER/3564-2000S | H P COMERCIO HIDRAULICA E PNEUMA   | BR | 5100099840 |
| Ponta Ubu    | 68020-1 | 26/10/2010 | MODULO ELETR ENTRADA;ABB/IMFEC12       | ABB LTDA                           | BC | 5100099819 |
| Mina Germano | 1166-1  | 26/10/2010 | ROLAMENTO ROLOS CILIND.; 31320XJ2/DF;  | MULTI TEK IMPORTACAO E COMERCIO    | BC | 5100099257 |
| Mina Germano | 3376-1  | 26/10/2010 | RACK;12 SLOTS;GE FANUC/IC895CHS012     | DIMEX DISTRIBUIDORA DE MATERIAL EL | BA | 5100099082 |

Dos embargos declaratórios, reproduzo os itens exemplificativos colacionados pela Embargante:

| <i>Descrição do Insumo</i> | <i>Centro (local de utilização)</i> | <i>Local de aplicação</i> | <i>Sub aplicação</i>                    | <i>Breve descritivo da aplicação no processo produtivo</i>                                                                                                                                                    |
|----------------------------|-------------------------------------|---------------------------|-----------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| SODA CÁUSTICA LÍQUIDA      | Germano                             | Beneficiamento            | Controle de pH e gelatinização de amido | Insumo utilizado para regular o pH do minério e para gelatinizar o amido.                                                                                                                                     |
| MONOAMINA                  | Germano                             | Beneficiamento            | Flotação                                | Coletor utilizado no processo de flotação para separar as partículas minerais de seus contaminantes (sílica)                                                                                                  |
| COAGULANTE/FLOCULANTE TAN  | Ubu                                 | ETEI                      | Canal floculador                        | Insumo dosado no canal floculador da ETEI que tem como objetivo a neutralização das cargas das partículas minerais.                                                                                           |
| FLOCULANTE MAFLOC 1115-A   | Ubu                                 | Filtragem                 | Espessadore/ETEI                        | Insumo dosado nos espessadores e ETEI com o objetivo de favorecer a formação de flocos após a neutralização das cargas (juntar as partículas para adquirir densidade maior que a água para sua reutilização). |

|                           |               |                |                  |                                                                                                                                                                                                               |
|---------------------------|---------------|----------------|------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| FLOCULANTE MAFLOC 3030    | Ubu           | Filtragem      | Espessadore/ETEI | Insumo dosado nos espessadores e ETEI com o objetivo de favorecer a formação de flocos após a neutralização das cargas (juntar as partículas para adquirir densidade maior que a água para sua reutilização). |
| FLONEX 934 VHM            | Germano       | Beneficiamento | Espessamento     | Insumo dosado nos espessadores com o objetivo de favorecer a formação de flocos após a neutralização das cargas (juntar as partículas para adquirir densidade maior que a água para sua reutilização).        |
| FLONEX 920 VHR (ANTIGO FL | Germano       | Beneficiamento | Espessamento     | Insumo dosado nos espessadores com o objetivo de favorecer a formação de flocos após a neutralização das cargas (juntar as partículas para adquirir densidade maior que a água para sua reutilização).        |
| GAS IND CO2               | Ubu           | ETEI           | Controle de pH   | Gás utilizado para controle do pH do efluente que é enviado à ETEI e posteriormente direcionado para a Barragem Norte. Também é utilizado como gás inerte nos moinhos de carvão.                              |
| FLONEX 4540 (ANTIGO FLONE | Germano, MOUP | Beneficiamento | Espessamento     | Insumo dosado nos espessadores com o objetivo de favorecer a formação de flocos após a neutralização das cargas (juntar as partículas para adquirir densidade maior que a água para sua reutilização).        |
| OLEO COMB PREMIUM (P3P)   | UBU           | Pelotização    | Forno            | Óleo utilizado no comissionamento do forno (primeiro aquecimento do refratário, antes do forno entrar em operação).                                                                                           |
| OLEO MF-180 (P3P)         | UBU           | Pelotização    | Forno            | Óleo utilizado no comissionamento do forno (primeiro aquecimento do refratário, antes do forno entrar em operação).                                                                                           |
| OLEO DIESEL TIPO B (P3P)  | UBU           | Pelotização    | Forno            | Óleo utilizado no comissionamento do forno (primeiro aquecimento do refratário, antes do forno entrar em operação).                                                                                           |

|                                       |         |                |                             |                                                                                                                                                                                                               |
|---------------------------------------|---------|----------------|-----------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| CALCÁRIO CALCÍTICO MOÍDO              | UBU     | Pelotização    | Moagem e Mistura            | Quando ocorre a indisponibilidade dos nossos moinhos de calcário, se faz necessário a compra de calcário já moído para dosagem direta nas linhas de mistura.                                                  |
| ANTI-INCRUSTANTE BULAB 70             | Germano | Beneficiamento | Espessamento                | Insumo utilizado para inibir a formação de crostas (carbonato de cálcio) em tubulações e válvulas em decorrência da utilização de cal no processo produtivo.                                                  |
| COAGULANTE MASTER CE 377              | Ubu     | Filtragem      | Clarificador                | Insumo dosado no clarificador que tem como objetivo a neutralização das cargas das partículas minerais.                                                                                                       |
| FLOCULANTE MAFLOC MA 3044             | Ubu     | Filtragem      | Espessador/ETEI             | Insumo dosado nos espessadores e ETEI com o objetivo de favorecer a formação de flocos após a neutralização das cargas (juntar as partículas para adquirir densidade maior que a água para sua reutilização). |
| FLOCULANTE MAFLOC MA 3045 A (USINA 3) | Ubu     | Filtragem      | Espessador/ETEI             | Insumo dosado nos espessadores e ETEI com o objetivo de favorecer a formação de flocos após a neutralização das cargas (juntar as partículas para adquirir densidade maior que a água para sua reutilização). |
| ÓLEO COMB TIPO 6ª                     | Ubu     | Pelotização    | Forno                       | Óleo utilizado nas câmaras de combustão dos fornos de pelletização                                                                                                                                            |
| ÓLEO DIESEL TIPO B                    | Germano | Mina           | Equip. Moveis de Superfície | Combustível dos equipamentos de movimentação de minério/esteril (pá carregadeira, caminhões, etc).                                                                                                            |

Denota-se, então, a plena aderência de tais insumos na complexa atividade produtiva desenvolvida pela Embargante.”

Assim, entendo que a pretensão da embargante, na verdade, é a rediscussão da matéria, o que é vedado em sede de embargos de declaração.

Ademais, em relação aos insumos constantes do referido documento “4”, os pertinentes esclarecimentos serão feitos no tópico seguinte.

Diante do exposto, é de se acolher os embargos de declaração neste ponto, ante a inexistência de “aparente contradição”.

- Da alegada omissão de fundamentação para a reversão das glosas atinentes aos itens constantes do referido "doc . 4", tendo em vista que, inobstante o voto condutor da decisão embargada tenha afirmado a impossibilidade da análise individualizada daqueles itens, ao afastar o conceito restritivo de insumo, reverteu todas as glosas, sem contudo se manifestar acerca dos bens apontados pela Fiscalização como não tendo utilização no processo produtivo.

No ponto, parcial razão assiste ao pleito da Embargante.

A Fiscalização para glosar os créditos de tais produtos, adotou o critério de que tais itens não possuem contato direto, ainda que essencial ao processo produtivo, ou seja, um conceito restritivo já afastado pela decisão embargada proferida por este Colegiado.

Do aludido documento 4 (planilhas da fiscalização) anexado com os Embargos da contribuinte tem-se inúmeros itens que, ao meu sentir, são insumos necessários e indispensáveis ao processo produtivo e se adequam ao decidido pelo Superior Tribunal de Justiça (essencialidade ou relevância).

Ocorre que, realmente, parcela de tais itens não se vinculam ao processo produtivo da empresa.

A título ilustrativo transcrevo alguns dos itens:

| Desc. Loc. negócio | Nome do Fornecedor              | Nº NF    | Data de Lcto | Texto Material | IVA | Doc. Contábil | Base PIS/COFINS | Montante PIS MI | Montante COFINS MI | Centro de custo | Vida útil | Usa no processo | Desgasta com minério? |
|--------------------|---------------------------------|----------|--------------|----------------|-----|---------------|-----------------|-----------------|--------------------|-----------------|-----------|-----------------|-----------------------|
| Ponta Ubu          | WHITE MARTINS GASES INDUSTRIAIS | 15745-38 | 23/01/2008   | GAS H2 7,2M3   |     | YB 5100006168 | 225,48          | 3,72            | 17,14              | Ponta Ubu       | 10 dias   | Não             | Não                   |
| Ponta Ubu          | WHITE MARTINS GASES INDUSTRIAIS | 15736-38 | 23/01/2008   | GAS H2 7,2M3   |     | YB 5100006168 | 225,48          | 3,72            | 17,14              | Ponta Ubu       | 10 dias   | Não             | Não                   |
| Ponta Ubu          | WHITE MARTINS GASES INDUSTRIAIS | 15789-38 | 30/01/2008   | GAS H2 7,2M3   |     | YB 5100007290 | 225,48          | 3,72            | 17,14              | Ponta Ubu       | 10 dias   | Não             | Não                   |
| Ponta Ubu          | WHITE MARTINS GASES INDUSTRIAIS | 15781-38 | 30/01/2008   | GAS H2 7,2M3   |     | YB 5100007285 | 112,74          | 1,86            | 8,58               | Ponta Ubu       | 10 dias   | Não             | Não                   |

Neste contexto, em relação aos itens do documento 4 (planilhas da fiscalização) anexado com os Embargos de Declaração interpostos pela contribuinte, que não se vinculam com o seu processo produtivo, itens catalogados na “coluna Usa no processo”, cuja resposta for “Não”, não devem ser concedidos os créditos pleiteados.

O CARF tem entendido que geram créditos os bens adquiridos para revenda e os bens/serviços utilizados como insumos; sendo considerados insumos os dispêndios que mantenham relação direta com o processo produtivo e que, satisfaçam a condição de essencialidade e relevância.

Os itens que não integram o processo produtivo da empresa não podem gerar direito ao crédito das contribuições PIS e COFINS.

Neste sentido, é de se colacionar o seguinte precedente:

“Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/06/2008 a 30/06/2008 PIS/COFINS.

(...)

PIS/COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.

Insumos para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas são todos aqueles bens e serviços pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, considerando como parâmetro o custo de produção naquilo que não seja conflitante com o disposto nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03. (...)” (Processo nº 16692.720731/2014-78; Acórdão nº 3201-005.405; Relator Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza; sessão de 22/05/2019)

Assim, é de se acolher os Embargos de Declaração em tal matéria, para manter a glosa em relação aos produtos (itens) elencados no Anexo (doc. 4 - Embargos de Declaração - planilhas da Fiscalização) que não possuem utilização no processo produtivo da contribuinte.

Diante do exposto, é de se conhecer dos Embargos de Declaração interpostos e serem acolhidos de modo parcial, com efeitos infringentes, para (i) complementar a fundamentação no que tange a reversão das glosas dos créditos das contribuições sociais não cumulativas tomados sobre lubrificantes, graxas e óleos combustíveis e (ii) manter a glosa em relação aos produtos elencados no Anexo (doc. 4 - Embargos de Declaração - planilhas da Fiscalização) que não possuem utilização no processo produtivo da contribuinte, cuja resposta ao item “Usa no processo” for “Não”.

Importa registrar que nos autos ora em apreço, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada no paradigma, de tal sorte que o entendimento lá esposado pode ser perfeitamente aqui aplicado.

Aplicando-se a decisão do paradigma ao presente processo, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do Anexo II do RICARF, o colegiado decidiu por conhecer dos Embargos de Declaração interpostos e por acolher, de modo parcial, com efeitos infringentes, para (i) complementar a fundamentação no que tange a reversão das glosas dos

créditos das contribuições sociais não cumulativas tomados sobre lubrificantes, graxas e óleos combustíveis e (ii) manter a glosa em relação aos produtos elencados no Anexo (doc. 4 - Embargos de Declaração - planilhas da Fiscalização) que não possuem utilização no processo produtivo da contribuinte, cuja resposta ao item “Usa no processo” for “Não.

*(assinado digitalmente)*

Charles Mayer de Castro Souza