



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 13116.001218/2009-72  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3301-005.718 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de fevereiro de 2019  
**Matéria** COFINS - NÃO CUMULATIVA  
**Recorrente** MINERACAO MARACA INDUSTRIA E COMERCIO  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Data do fato gerador: 31/03/2009

NÃO CUMULATIVIDADE PIS E COFINS. CRÉDITOS DE INSUMOS. ESSENCIALIDADE DO CUSTO OU DESPESA AO PROCESSO PRODUTIVO. CONTATO FÍSICO IRRELEVANTE.

Devem ser revertidas as glosas de créditos das contribuições uma vez comprovadas a essencialidade dos gastos ao processo produtivo da pessoa jurídica. Não é necessário o desgaste ou dano do insumo em razão de seu contato físico ou utilização direta no produto. Ilegalidade das Instruções normativas SRF 247/2002 e 404/2004 já declaradas pelo STJ em sede de recursos repetitivos.

SERVIÇOS TOMADOS. CRÉDITO. Há possibilidade de créditos de PIS e COFINS sobre os serviços tomados de pessoas jurídicas uma vez demonstrada a essencialidade de tais serviços para seu processo produtivo, sem os quais, nem poderiam ser iniciados.

ATIVO IMOBILIZADO. IMPOSSIBILIDADE

Não é possível a escrituração do crédito das contribuições os custos das aquisições de ativos caso não seja demonstrada sua utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

DESPESAS COM SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL  
MANUTENÇÃO DE VEÍCULOS. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Possibilidade de crédito de COFINS e PIS para serviços de manutenção periódica dos caminhões da pessoa jurídica, desde que demonstrada a utilização de tais veículo no processo produtivo e desde que esta manutenção não necessite ser ativado, caso em que o crédito se faz de outra forma.

ALUGUEL. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

Possibilidade de crédito das despesa de aluguel de máquinas e equipamentos utilizadas pela pessoa jurídica para o desenvolvimento de sua atividade econômica.

**FRETE DE PRODUTOS ACABADOS. TRANSPORTADOR COOPERATIVA.**

As transportadoras cooperativas podem deduzir da base de cálculo das contribuições os valores repassados aos cooperados a título de ato cooperativo. IN SRF 635/2006. De modo que tais valores devem ser excluídos da base de cálculo dos créditos das contribuições, pois, sobre estas parcelas, não houve incidência do PIS e COFINS no serviço de frete.

**ENERGIA ELÉTRICA. FORNECEDOR LOCALIZADO EM OUTRO ESTADO DA FEDERAÇÃO. ICMS-ST. IMPOSSIBILIDADE DO CRÉDITO.**

Quando a energia elétrica é adquirida para consumo da indústria, mas o fornecedor está localizado em outro estado da federação, a Constituição Federal estabelece imunidade de ICMS próprio na venda da energia. No entanto, há incidência de ICMS-ST na entrada da energia no estado de destino, cujo contribuinte é o próprio adquirente. O fornecedor é obrigado a recolher em nome deste contribuinte, por substituição tributária, o ICMS devido na operação. Este ICMS-ST destacado no documento fiscal não integrou o preço da energia elétrica e, portanto, sobre este montante não houve incidência do PIS e da COFINS. A parcela referente ao ICMS-ST deve ser excluída da base de cálculo dos créditos das contribuições nos termos do art. 3º, § 2º, I da Lei nº 9.718/1998.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para afastar as glosas referentes às despesas de materiais utilizados como insumos no processo produtivo, explosivos, detonadores, óleo diesel, reagentes e cal hidratado; despesas de serviços utilizados como insumos de sua produção, especificamente, e tão somente, os serviços de desmonte de rochas; despesas com locação de máquinas e equipamentos e locação de perfuratrizes.

WINDERLEY MORAIS PEREIRA - Presidente.

(assinado digitalmente)

SALVADOR CÂNDIDO BRANDÃO JUNIOR - Relator.

(assinado digitalmente)

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Winderley Moraes Pereira (presidente da turma), Valcir Gassen (vice-presidente), Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Semíramis de Oliveira Duro, Marco Antonio Marinho Nunes, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior

**Relatório**

Trata-se de três declarações de compensação realizadas pela contribuinte nos PER/DCOMPs 28586.13871.281008.1.3.09-1710, 37232.70834.191108.1.3.09-3292, 03652.71747.281108.1.3.09-2062 (fls. 08-31), informando um crédito de COFINS decorrente de exportação na monta de R\$ 3.814.287,98 (três milhões oitocentos e quatorze mil, duzentos e oitenta e sete reais e noventa e oito centavos), correspondente ao período terceiro trimestre de 2008.

Para utilizar este suposto crédito, a Recorrente então transmitiu as DCOMPs acima mencionadas, informando a compensação com débitos de PIS, COFINS, IRPJ estimativa e CSLL para os períodos de setembro e outubro de 2008.

Para tratamento da compensação, a Secretaria da Receita Federal intimou a contribuinte (fls. 53-54) para que apresentasse a composição mensal dos bens e serviços utilizados como insumos como todos os dados das notas fiscais; a composição mensal das despesas de armazenagem e fretes nas operações de venda; a composição mensal dos encargos de depreciação dos bens do ativo imobilizado, como os dados fiscais da compra; documentos para comprovação dos valores informados nos DACONs de 2008 a título de energia elétrica; a composição mensal das receitas do mercado interna e as decorrentes de exportação.

Como resposta da intimação (fls. 60-61) a contribuinte descreveu as etapas de seu processo produtivo, desde a lavra e extração do minério até sua industrialização para venda (lavra, britagem, moagem, flotação, e desaguamento de concentrado e filtragem), afirmando que seu produto final é o concentrado de cobre, e, para as operações relativas ao terceiro trimestre/2008, juntou:

- os registros de exportação (fls. 73-74);
- relação de notas fiscais correspondente às vendas no mercado interno (fls. 75-77);
- relação de notas fiscais de exportação (fls. 78-80);
- relação de notas fiscais insumos (explosivos, óleo diesel, cal hidratado, reagentes) (fls. 81-86);
- relação de notas fiscais de serviços (desmonte de rocha, manutenção dos RK, serviços de locação de equipamentos, manutenção dos RKs, obras civis, remoção de estéril) (fls. 87-89)
- notas fiscais aquisição de imobilizado (fls. 91-92) (máquinas e outros equipamentos, transformador, leitores, impressora, balança, rádio portátil, palm top);
- notas fiscais de energia elétrica. fls. 93-95;
- Dacon e carta com informações sobre a não incidência das contribuições sobre o frete prestado por CTAH — Cooperativa de Transporte de Cargas de Alto Horizonte (fls. 96-101).

Sobreveio, em 05/04/2010, o Despacho Decisório nº 103 (fls 102-103), homologando parcialmente as compensações efetuadas:

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins*

*Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008*

*Ementa: Declaração de Compensação. Na produção de bens destinados à venda, somente os insumos que exercem ação direta sobre o produto em fabricação dão direito ao crédito na apuração da COFINS Não-Cumulativa.*

*Só as máquinas, os equipamentos e os 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, dão direito ao crédito na apuração da COFINS Não-Cumulativa.*

*Não dará direito a crédito o valor 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 A. alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.*

*Compensação Homologada em Parte*

**Quanto à glosa de créditos relacionadas ao insumo**, afirmou a fiscalização que somente dão direito ao crédito as despesas com materiais utilizados na produção que sofrem desgaste, dano ou perda de propriedades físicas decorrentes da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, nos termos da instrução normativa SRF nº 404/2004.

Como os explosivos, reagentes, óleo combustível e etc. são utilizados na etapa de extração do minério e não propriamente na produção, sobre tais despesas não podem ser apurados créditos de PIS e COFINS, já que não exercem ação direta sobre o produto em fabricação (sulfeto de cobre).

Em relação aos serviços utilizados como insumos, também glosou os créditos fundamentando-se na IN SRF nº 404/2004, afirmando que não fazem parte da etapa de produção do concentrado de cobre, propriamente dita, como o desmonte de rochas, manutenção de caminhões (RK), manutenção da frota, locação de perfuratrizes, e remoção de estéril. São serviços que estão relacionados com a atividade de lavra.

**Quanto à glosa de créditos decorrentes das aquisições de ativo imobilizado**, negou a possibilidade de crédito, pois a listagem das notas fiscais de aquisição de imobilizado (fls. 91-92) (máquinas e outros equipamentos, transformador, leitores, impressora, balança, rádio portátil, palm top), referem-se à ativos que não são utilizados na atividade de produção do concentrado de cobre.

Ainda, afirmou que a interessada é beneficiária do Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras (Recap), desde 17/04/2007, sendo assim, **mesmo que os itens do ativo fixo fossem utilizados na atividade de formação do concentrado de cobre**, o PIS e COFINS nestas compras estão suspensos, não sendo possível apurar crédito.

Em relação às despesas de **energia elétrica**, negou parte do crédito sob o fundamento de que o contribuinte lançou o valor inteiro da nota fiscal, e deixou de retirar o ICMS Substituição Tributária (recolhido pelo fornecedor), parcela esta que está fora da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Quanto às glosas sobre **despesas de frete de produto acabado**, fundamentou que parte destes serviços foram prestados por cooperativa que não recolheu as contribuições pela prestação destes serviços em razão do art. 16 da IN SRF 635/2006. Neste caso específico não há incidência de PIS e COFINS sobre os valores repassados aos associados pelos serviços prestados, devendo ser excluídos da base de cálculo das contribuições. Como não houve incidência sobre esta parcela, não é possível apurar crédito de PIS e COFINS.

Ao final, reconheceu o crédito de R\$ 404.303,13, em vez do montante de R\$3.835.439,87 pleiteado pela interessada, homologando parcialmente a compensação.

Inconformada do despacho decisório, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade (fls. 118-133), apresentando as seguintes razões, em síntese:

- a atividade da contribuinte é apenas uma. Há o processo de lavra ou extração mineração e suas atividades correlatas, mas integram de forma cíclica a atividade de produção mineral, já que todo o minério é extraído e processado exclusivamente pela contribuinte;

- a extração mineral é parte integrante de todo o processo produtivo. Caso a matéria-prima fosse adquirida de terceiro, ela seria insumo. Não faz sentido não considerar esta mesma matéria prima como insumo apenas porque é a própria contribuinte quem faz a extração da rocha.

- discute o conceito de insumos, afirmando que não há uma definição na lei do PIS e da COFINS, nem mesmo em referência subsidiária da legislação do IPI;

- insumo deve ser entendido no sentido comum deste vocábulo na linguagem e representa cada um dos elementos, diretos e indiretos, necessários à produção de produtos e serviços, como, por exemplo, matérias-primas, máquinas, equipamentos, capital, mão-de-obra, energia elétrica etc;

- defende a ilegalidade das Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004, em razão de terem extrapolado os limites de sua competência ao fixar uma interpretação restritiva ao termo "insumos";

- as referidas instruções normativas interpretaram o termo "insumos" em sentido estrito, amoldando-o a forma prevista no Regulamento do IPI, o que as torna viciadas de ilegalidade;

- em relação ao PIS e à COFINS, o conceito de "insumos" se relaciona com a totalidade das receitas auferidas (faturamento) pelo contribuinte, as quais, para serem obtidas, exigem que o contribuinte incorra em custos e despesas (arts. 290 e 299 do Regulamento do Imposto de Renda);

- cita soluções de consulta para afirmar que a própria RFB tem conceito abrangente de insumo ao permitir que serviço e aquisição de partes e peças de reposição e manutenção de máquinas utilizadas na produção dão direito a crédito;

- sobre as compras de ativo e sobre o RECAP, afirmou que a fiscalização não demonstrou quais os itens do ativo imobilizado foram objeto do RECAP para serem excluídos. Ao contrário, excluiu todos os ativos sem qualquer cuidado, gerando enormes prejuízos a

contribuinte na apuração do seus créditos de COFINS, o que implica em cerceamento do direito de defesa da contribuinte;

- afirma também que, mesmo que seus ativos tenham sido adquiridos pelo RECAP, regime em que o PIS e a COFINS estão suspensos, a negativa de crédito sobre estes custos prevista na Lei nº 10.865/2004 fere a técnica da apuração não cumulativa das contribuições, erigida a dispositivo constitucional;

- caso não se permita a apuração destes crédito, mesmo que sem incidência nas aquisições, haverá apenas um diferimento do tributo, haja vista que a tributação será recuperada pela próxima etapa da cadeia produtiva, em ofensa à não cumulatividade, conforme já decidiu o STF

- em essência, o crédito calculado desses tributos é inegavelmente um direito de natureza presumida, já que os créditos são apurados sobre a base de cálculo;

Em 02 de agosto de 2012, a 4ª Turma da DRJ/BSB proferiu o despacho nº 176, ordenando a devolução dos autos para a origem para realização de diligência para fins de identificar quais foram os ativos adquiridos sob o regime RECAP, nos seguintes termos (fls. 150-151):

*(1) Examinar a alegação da contribuinte quanto aos itens do Ativo que não são objeto de Recap e, se for o caso, rever o Despacho Decisório; ou então*

*(2) Fazer relatório circunstanciado do resultado da diligência, examinando as razões trazidas à colação; e*

*(3) Em seguida, retornese o processo a esta instância de julgamento, abrindo-se prazo à defesa para fazer aditamento à Manifestação de Inconformidade, se for o caso, conforme parágrafo único do art. 35 do Decreto 7.574/2011.*

A Secretaria da Receita Federal intimou a contribuinte (fl. 152) para especificar quais bens foram adquiridos em 2007 e 2008 e que tenham sido beneficiados pelo RECAP, exigindo ainda a apresentação em arquivo magnético das notas fiscais de aquisição.

A contribuinte apresentou resposta em fls. 153, informando que não existem notas fiscais de aquisição de bens do ativo imobilizado a ser apresentadas, considerando que para o período informado todas as aquisições realizadas foram objeto de incidência do PIS e da COFINS, o que gera direito ao desconto do crédito ora pleiteado.

Como conclusão da diligência, fl. 179, a unidade de origem ratificou a informação de que todas as notas fiscais de aquisição de ativos não foram beneficiadas pelo RECAP:

*Anteriormente, já havíamos intimado a empresa a apresentar, por amostragem, notas fiscais referentes a compras de bens para o ativo imobilizado nos anos de 2007 e 2008. Verificamos que, realmente, não há informação em nenhuma delas de que a pessoa jurídica vendedora tivesse feito constar, na nota fiscal de venda, a expressão “venda efetuada com suspensão da exigência da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS”, obrigatoriedade contida no art. 13, §1º, inciso II, da mencionada Instrução Normativa. Juntamos ao processo algumas das notas fiscais de 2008, fls. 155 a 167.*

*Do exposto, **verifica-se que o contribuinte, de fato, não fizera uso do benefício instituído pela IN SRF 605/2006**, tendo em vista a declaração prestada em resposta à intimação recebida, bem assim pelo fato de os fornecedores não terem feito constar, nas notas fiscais de vendas, apresentadas por amostragem, a expressão "venda efetuada com suspensão da exigência da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS". (grifei)*

(fls. 180-181):  
A DRJ, em 29/02/2016, proferiu novo despacho ordenando nova diligência

*Às folhas 179, Informação Fiscal SAORT/DRF/Anápolis, reconhece que a contribuinte não fez uso do benefício instituído pela IN SRF 605/2006, **entretanto não especifica o quantum de crédito tem direito a contribuinte**, bem como não abre prazo para a defesa aditar sua manifestação de inconformidade.*

*Assim, considerando que cabe ao Delegado reconhecer o direito de crédito e homologar a compensação, em primeira mão, conforme prevê a Instrução Normativa de regência, proponho seja encaminhado o processo à DRF/Anápolis, "ex vi" do art. 35 do Decreto 7.574/2011, para:*

*(1) Determinar o montante de crédito tem direito a interessada relativamente ao benefício instituído pela IN SRF 605/2006;*

*(2) Abrir prazo à defesa para fazer aditamento à Manifestação de Inconformidade;*

*(3) Em seguida, retorne-se o processo a esta instância de julgamento, para que seja dado prosseguimento ao julgamento. (grifei)*

A unidade de origem então apresentou Informação fiscal (fl. 182) para dizer que constatou a inexistência de aquisições de ativo fixo com suspensão do PIS/COFINS, afirmando que tal fato daria direito à contribuinte de manter os créditos destes PIS e COFINS, caso fosse considerado apenas este aspecto do RECAP para a negativa dos créditos.

*Concluindo, diante das análises realizadas, **verificamos que não há montante de crédito a ser determinado**, com base na IN SRF 605/2006, haja vista que o contribuinte NÃO efetuou aquisições de ativo fixo amparadas na referida Instrução Normativa, restando comprovado que **NÃO foram feitas glosas de créditos dos referidos tributos** por meio do Despacho Decisório nº 103 – DRF/ANA-GO, de 05/04/2010, fls. 102 a 113, o que dá direito à empresa, **levando-se em consideração apenas a abordagem deste tema**, à manutenção dos créditos de PIS/COFINS, razão pela qual, novamente, não abriremos prazo para sua defesa, uma vez que o resultado desta diligência é favorável ao sujeito passivo. (grifei)*

Em 28 de setembro de 2017 a 4ª Turma da DRJ/BSB proferiu o Acórdão 03-077.064 (fls. 183-192) julgando improcedente a manifestação de inconformidade:

*Assunto: Normas de Administração Tributária*

*Ano-calendário: 2008*

*PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. DIREITO DE CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMOS. BENS E SERVIÇOS APLICADOS OU CONSUMIDOS DIRETAMENTE NA PRODUÇÃO DO BEM FABRICADO/PRODUZIDO.*

*Geram crédito de PIS e Cofins, descontáveis do valor devido da contribuição e compensáveis, as aquisições de qualquer bem que sofra alteração, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado.*

*No que se refere às despesas com serviços, o termo “insumo” também não pode ser interpretado como todo e qualquer serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas tão-somente aqueles que efetivamente se aplicaram ou consumiram diretamente na produção dos bens fabricados/produzidos pelo interessado, ou, ainda, que se aplicaram ou consumiram nos serviços prestados pela empresa.*

*CRÉDITOS REFERENTES AO ATIVO IMOBILIZADO*

*Só as máquinas, os equipamentos e os 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, dão direito a crédito.*

*ENERGIA ELÉTRICA – ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA*

*Exclui-se da base de cálculo para apuração de crédito do PIS e Cofins referente aos gastos com Energia Elétrica o valor do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário.*

*FRETES REALIZADOS POR COOPERATIVA*

*Quando não há incidência do PIS/COFINS nos fretes realizados por Cooperativa de Transporte de Cargas, o valor dos serviços não compõe a base de cálculo dos créditos de PIS e Cofins.*

*REGIME ESPECIAL DE AQUISIÇÃO DE BENS DE CAPITAL PARA*

*EMPRESAS EXPORTADORAS – RECAP*

*As aquisições efetuadas ao longo dos anos de 2007/2008 não foram objeto de RECAP, portanto, não há geração de crédito de PIS/Cofins a este título.*

*DECISÕES DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL. EFEITOS.*

*As Decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF são normas complementares das leis quando a lei atribui eficácia normativa e as decisões judiciais, no caso, só tem efeito inter partes e não erga omnes.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente**Direito Creditório Não Reconhecido*

Cientificada da r. decisão em 09/10/2017, fl. 195. a contribuinte apresentou, no prazo, seu recurso voluntário repetindo os argumentos de sua manifestação de inconformidade e para acrescentar o que segue:

## Quanto aos insumos

- o recente entendimento adotado pelo CARF é de que insumo é toda despesa necessária ao processo produtivo e obtenção de receita tributável pelo contribuinte;

- geram direito ao crédito de COFINS, na qualidade de insumo, todo bem adquirido que seja indispensável à obtenção de receita tributável;

- que adquire uma elevada quantidade de bens para a exploração e a comercialização de minérios, sem os quais é impossível se obter o produto final por ela elaborado, qual seja o concentrado de cobre;

- cita como exemplo os explosivos, os detonadores, o biodiesel (combustível), as esferas de moinho, bem como as partes e peças de reposição do britador (NF nº 1270);

- se o minério está aglutinado à rocha, como se poderia promover a extrusão do mesmo sem a utilização de explosivos e detonadores?;

- em relação ao combustível (biodiesel), trata-se de bem destinado à manutenção e ao abastecimento das máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo propriamente dito, diretamente envolvidos nas fases de lavra, britagem e moagem.

- no que diz respeito às esferas de moinho, são equipamentos destinados a esmagar e triturar o minério extraído da rocha;

## Quanto aos ativos

- afirmou que todos os ativos relacionados destinam-se ao uso na fabricação do Concentrado de Cobre na mina localizada em Alto Horizonte – GO, não sendo possível o seu uso em lugar diverso, haja vista sua aquisição sob encomenda, dadas as especificidades decorrentes das propriedades físico químicas do minério localizado naquela região;

Quanto ao RECAP reafirmou o que disse em manifestação, acerca da falta de discriminação, pela fiscalização, sobre quais são os ativos adquiridos sob este regime;

- restou comprovado, inclusive confirmado em diligência, que não houve aquisições de ativos contempladas pelos benefícios instituídos pelo RECAP.

## Quanto às despesas de energia elétrica

- a substituição tributária que ocorre com a energia elétrica, apenas e tão somente, atribui a responsabilidade ao gerador ou distribuidor, localizado em outra UF, pelo recolhimento do imposto devido por ele próprio;

- a energia elétrica adquirida não é destinada à comercialização, aplicando-se o Convênio ICMS 83/2000 o qual prevê esta modalidade de substituição;

- o gerador ou distribuidor de outro Estado é o responsável pelo recolhimento do ICMS incidente na energia elétrica devida ao Estado de destino e consumida pelo contratante, não destinada a comercialização ou industrialização, por dedução lógica, a norma refere-se ao imposto devido pelo próprio gerador ou distribuidor, ou seja, o ICMS normal, que foi tratado como substituição tributária, pelo simples fato do estabelecimento fornecedor, não estar localizado na mesma UF de consumo;

- não se trata da mesma substituição tributária de ICMS aplicável para operações subsequentes com mercadorias, pelo simples fato de que a empresa adquirente da energia elétrica ser o consumidor final do produto em si;

- dessa forma, enseja o mesmo direito ao crédito de PIS/COFINS, sem a dedução do ICMS destacado no documento fiscal a título de substituição tributária;

- trata-se do imposto estadual incidente pelas operações próprias, perfazendo o custo final do produto.

Quanto ao frete contratado da CTAH — Cooperativa de Transporte de Cargas de Alto Horizonte, reiterou os argumentos de sua manifestação de inconformidade

- pugna pela verdade material;

Este é o breve relato.

## Voto

Conselheiro Salvador Cândido Brandão Junior

Inicialmente, o presente recurso voluntário merece ser conhecido, pois interposto no prazo legal e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Outrossim, é importante destacar que o presente processo decorre de 03 PER/DCOMPs para declaração de compensação por haver um suposto crédito de COFINS acumulado em razão de receitas de exportação (28586.13871.281008.1.3.09-1710, 37232.70834.191108.1.3.09-3292, 03652.71747.281108.1.3.09-2062).

A compensação declarada nestas PER/DCOMPs foi analisada neste processo e a Secretaria da Receita Federal homologou parcialmente por entender que alguns créditos apurados pela Recorrente eram indevidos.

A fiscalização partiu dos créditos informados nas DACONs e, realizando intimação para esclarecimentos e apresentação de documentos, atendida pela Recorrente, não concordou com a natureza ou com a comprovação dos créditos e efetuou as glosas.

Assim, apenas para fixar os pontos controvertidos, houve glosa de créditos dos seguintes pontos:

1. créditos de insumos por decorrerem de despesas não relacionadas ao processo produtivo, com fulcro na Instrução Normativa SRF nº 404/2004;

2. créditos de serviços tomados, mas não relacionados com o processo produtivo, Instrução Normativa SRF nº 404/2004;

3. créditos decorrentes das aquisições de ativo imobilizado não utilizado na produção - atividade da empresa;

4. exclusão da parcela da substituição tributária do ICMS destacada nas notas fiscais de aquisição de energia elétrica;

5. exclusão da parcela repassada aos cooperados prestadores de serviços de frete de produto acabado, pois sobre esta parcela não incide PIS e COFINS.

Ressalte-se, ainda, por tudo derivar de declaração de compensação, era dever da Recorrente apresentar em sua defesa o cotejo e explicação acerca da pertinência das notas fiscais de despesas carreadas aos autos com seu processo produtivo, relacionando e explicitando a essencialidade da despesa com cada etapa de seu processo produtivo. Não basta um acervo probatório, é preciso explicitá-lo para desvendar sua relação com o processo produtivo.

*PROVA. APRECIÇÃO INICIAL EM SEGUNDA INSTÂNCIA.  
PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. LIMITES.  
PRECLUSÃO.*

*A apreciação de documentos não submetidos à autoridade julgadora de primeira instância é possível nas hipóteses previstas no art. 16, § 4º do Decreto nº 70.235/1972 e, excepcionalmente, quando visem à complementar instrução probatória já iniciada quando da interposição da manifestação de inconformidade.*

*COMPENSAÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO DO CONTRIBUINTE.*

**Pertence ao contribuinte o ônus de comprovar a certeza e a liquidez do crédito para o qual pleiteia compensação.**

*(Número do Processo 10880.674831/2009-54. Relatora LARISSA NUNES GIRARD. Data da Sessão 13/06/2018. Nº Acórdão 3002-000.234) (grifos não constam do original)*

Em alguns aspectos da defesa, o argumento pela pertinência do crédito foi genérico, sem demonstrar como utilizada uma dada despesa e sua pertinência ao processo produtivo, em outros momentos a defesa foi específica e, por fim, em outros momentos, a defesa foi de direito, invocando uma concepção mais ampla do termo "insumos" ou mesmo do princípio da não cumulatividade. Fixadas estas premissas, passa-se a analisar o mérito da demanda e evidenciar estes pontos, separadamente, por glosa realizada conforme relatório adrede.

**1. créditos de insumos por decorrerem de despesas não relacionadas ao processo produtivo.**

Inicialmente, destaque-se que as glosas basearam-se **na Instrução Normativa SRF nº 404/2004** que estabelecia um conceito restrito de insumo, inspirado no IPI, para permitir créditos de PIS e COFINS apenas para despesas de matérias primas e produtos

intermediários que se integrassem ao produto final, ou que sofressem desgaste pela ação direta no produção deste produto.

No entanto, tal entendimento sofreu alterações ao longo do tem e após muito debate o conceito de insumos para fins de PIS e COFINS foi formatado pela jurisprudência deste Egrégio Conselho de Contribuintes: construindo-se um conceito próprio de insumos para fins de PIS e COFINS, fundado na essencialidade ou imprescindibilidade do insumo para a produção ou prestação de serviço da pessoa jurídica, nos termos do art. 3º, II das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Como este dispositivo legal se refere à insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, insumo então deve ter uma consideração relacional, devendo manter pertinência com o processo produtivo (inerência do bem ou serviço ao processo produtivo) e contribuir para o processo produtivo, como se pode verificado, à exemplo, do Acórdão nº 3403-003.378, em que restou consignada "*a necessidade de se analisar a adequação ao conceito de insumo das rubricas questionadas no presente contencioso, já destacando que não se identifica com a legislação do IPI nem com o a do IR*"

O Egrégio Superior Tribunal de Justiça, influenciado pela jurisprudência do CARF, julgou, em sede de recursos repetitivos, que insumos, para fins de PIS e COFINS, deve ter um conceito próprio, no sentido da essencialidade para a produção ou para a prestação de serviços, julgando ilegais as Instruções normativas SRF nº 247/2002 e nº 404/2004, *verbis*:

*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. (...)*

*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; (...). (STJ. Resp nº 1.221.170/PR. Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho (grifei)*

Em informações prestadas pela Recorrente ainda em fase de fiscalização, informações estas utilizadas pela fiscalização para realização da glosa dos insumos, a Recorrente afirmou (fls. 60-61) que seu processo produtivo é um todo unitário, complexo, envolvendo várias etapas, tais como a lavra e extração do minério, britagem, moagem, flotação, e desaguamento de concentrado e filtragem, não se resumindo apenas à fase de produção do concentrado de cobre, produto final de sua produção.

Conforme relação de notas fiscais de fls. 81-86, os insumos foram explosivos, detonadores, óleo diesel, reagentes e cal hidratado. Em sua peça recursal a Recorrente apresentou a descrição de utilização destes explosivos e detonadores, essenciais para a lavra e extração do minério da rocha, bem como em relação ao combustível (biodiesel), utilizado na manutenção e abastecimento das máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo propriamente dito, diretamente envolvidos nas fases de lavra, britagem e moagem.

Com isto, uma vez evidenciada a essencialidade destas despesas ao seu processo produtivo, é de se reconhecer que são insumos para o desenvolvimento de sua

atividade produtiva, que não se resume à sua etapa final de produção de concentrado de cobre, como entendido pela fiscalização.

Deve-se reverter as glosas neste ponto.

## 2. créditos de serviços tomados, mas não relacionados com o processo produtivo

A glosa destes serviços também foi fundada na IN 404/2004, já declarada ilegal pelo STJ conforme comentado acima.

O agente fiscal, quando da atividade de fiscalização para apuração destes crédito, afirmou, expressamente, que sobre todas as despesas de serviços relacionados nas notas fiscais de fls. 87-89 não poderia ser apurados créditos de PIS e COFINS, pois todos os serviços não estão relacionados com a etapa de produção do cobre, mas sim com a fase de lavra dos minérios, *verbis*:

*Na linha "Serviços Utilizados Como Insumos", o contribuinte agrupou notas fiscais de serviços que não fazem parte da etapa de produção do concentrado de cobre, propriamente dita (fls. 86-88), como o desmonte de rochas, manutenção de caminhões (RK), manutenção da frota, locação de perfuratrizes, e remoção de estéril. Tudo diz respeito à atividade de lavra, logo não há como admitir a geração de créditos de serviços.*

Importante notar que as glosas relacionadas com os serviços de locação de máquinas e equipamentos e perfuratrizes, por si só, já devem ser revertidas, haja vista haver tratamento específico na Lei 10.833/2003 e na Lei 10.637/2002, permitindo a apuração de crédito sobre a locação de máquinas e equipamentos utilizadas na atividade da empresa, independentemente se pode ser considerado um insumo da produção:

*Art. 3º. IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;*

Em relação aos serviços propriamente dito, no entanto, a Recorrente não descreveu a essencialidade dos serviços tomados para seu processo produtivo, com exceção dos serviços de desmontagem de rocha, afirmado pela própria fiscalização, como uma despesa relacionada com o processo de extração e lavra do minério de ferro.

Já em relação aos demais serviços, como construção civil e serviços de manutenção de frota e de caminhões RK, não há nenhuma informação, nem mesmo descrição pela Recorrente, sobre sua relação com seu processo produtivo. Ademais, não é possível saber, até em razão do valor destes serviços, se estamos diante de uma despesa que deveria ser ativada, razão pela qual mantenho a glosa.

Assim, ainda mais por se tratar de um caso de declaração de compensação, caberia à Recorrente demonstrar a essencialidade destes serviços ao seu processo produtivo. Desta feita, devem ser revertidas as glosas relacionadas aos serviços de desmontagem de rochas e sobre as despesas de locação de máquinas e equipamentos e as perfuratrizes.

## 3. créditos decorrentes das aquisições de ativo imobilizado e o RECAP

Conforme notas fiscais de aquisição de ativos relacionadas no processo de fiscalização (fls. 91-92), tais ativos se tratam, por exemplo, de máquinas e outros equipamentos, transformadores, leitores, impressora, balança, rádio portátil, palm top.

A fiscalização negou aproveitamento de crédito sobre o custo destes ativos sob o argumento de que não estariam relacionados ao seu processo produtivo.

Por mais que possa fazer parte de seu processo produtivo, a Recorrente não apresentou nenhum tipo de prova, nem em manifestação de inconformidade, nem em Recurso voluntário, sobre a utilização de tais equipamentos em seu processo produtivo.

A Recorrente, frise-se, não informou em qual etapa de sua produção estes equipamentos utilizados, seja qual for, lavra, filtragem ou moagem. Ao invés disso, a Recorrente apenas discutiu sobre se estas aquisições estavam beneficiadas pelo RECAP.

Isso porque a fiscalização afirmou que, mesmo se fossem estes equipamentos considerados como utilizados na produção da empresa, tais custos não poderiam dar direito ao crédito das contribuições na medida em que tais aquisições estavam com suspensão do PIS e da COFINS, pois beneficiadas pelo RECAP.

A DRJ baixou os autos em diligência para o tratamento deste ponto, a fim de verificar se estas aquisições estavam mesmo beneficiadas pelo RECAP ou não. O resultado da diligência foi de que tais equipamentos não foram adquiridos sob este regime, havendo, portanto, incidência das contribuições e esta conclusão foi feita pela própria unidade de origem.

No entanto, a questão do RECAP foi um argumento secundário da fiscalização, já que o argumento principal foi pela premissa de que tais ativos não estavam relacionados com o processo produtivo.

Desta feita, por mais que rádios portáteis e palm tops possam ter alguma relação com o processo produtivo da Recorrente, não houve provas, nem mesmo informações, sobre se realmente tinham tal destinação.

Com isso, devem ser mantidas as glosas dos créditos apuradas sobre os ativos relacionados em fls. 91-92.

#### **4. exclusão da parcela da substituição tributária do ICMS destacada nas notas fiscais de aquisição de energia elétrica**

Quanto à energia elétrica, afirma a Recorrente que a substituição tributária aplicada nas aquisições de energia elétrica, refere-se à atribuição da responsabilidade tributária ao gerador ou distribuidor, localizado em outra unidade da federação, pelo recolhimento do imposto devido por ele próprio. Argumentou, por fim, que este ICMS denominado de ST é o próprio ICMS normal, que foi tratado como substituição tributária, pelo simples fato do estabelecimento fornecedor, não estar localizado na mesma UF de consumo.

Neste ponto, equivoca-se a Recorrente. Isso porque a responsabilidade tributária para substituição tributária não faz sentido nenhum se o gerador ou distribuidor de energia localizado em outra unidade da federação é o próprio contribuinte.

É justamente o contrário, o fornecedor da energia elétrica em operações interestaduais não é o contribuinte, mas sujeito passivo por substituição, recolhendo o ICMS

em nome do contribuinte que é justamente o adquirente da energia, o importador interestadual, justamente por estar em outro estado da federação, no caso, a Recorrente.

Isso porque não há incidência de ICMS sobre a venda de energia elétrica nas operações interestaduais por determinação da própria Constituição da República, daí porque da atribuição da responsabilidade tributária ao fornecedor. Incide o imposto, todavia, na entrada da energia no Estado de destino, no caso Goiás, para utilização pelo consumidor final, a Recorrente.

*Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:*

*(...)*

*II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;*

*(...)*

*§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:*

*X - não incidirá: (...)*

*b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;*

Assim, o fornecedor de energia elétrica localizado em outra unidade da federação não é contribuinte, já que não há fato gerador na operação interestadual com energia elétrica. O fato gerador é a entrada no Estado de destino quando o adquirente for consumidor final.

Como o fornecedor não é contribuinte, o Convênio nº 83/2000 apenas autorizou que cada Estado da Federação atribuisse ao estabelecimento gerador ou distribuidor situados em outras unidades federadas, a condição de substitutos tributários, **relativamente ao ICMS incidente sobre a entrada**, em seus territórios, de energia elétrica não destinada à comercialização ou à industrialização, conforme cláusula primeira do referido Convênio.

Esta substituição tributária de ICMS, portanto, é atribuída por lei de cada unidade da federação, estabelecendo a sujeição passiva por substituição do fornecedor localizado em outro Estado, conforme autorizado por convênio.

*Lei Estado de Goiás 11.651/1991*

*Art. 11 - O imposto incide sobre:*

*I - operações relativas à circulação de mercadorias;*

*III - a entrada, no território goiano, decorrente de operação interestadual, dos seguintes produtos, quando não destinados à comercialização ou à industrialização:*

*b) energia elétrica;*

*Art. 44 - (...)*

*§ 1º - **É, também, contribuinte** a pessoa natural ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:*

*IV - **adquirir** lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e **energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou industrialização.** (grifei)*

Veja que o ICMS sobre a energia elétrica recolhido pela fornecedora localizada em outra unidade da federação nada mais é do que o imposto recolhido pelo remetente à título de responsabilidade por substituição em nome da Recorrente. Sendo assim, sobre o preço da energia em si não há ICMS, já que a Constituição veda a incidência do ICMS sobre a operação própria, havendo um outro ICMS, devido pela Recorrente, quando da entrada no território do Estado de destino.

Com isso, constata-se que o PIS e COFINS incidiu sobre a receita de venda de energia, mas na parcela do ICMS-ST destacado no documento fiscal não há PIS e COFINS, já que é um ICMS devido apenas pela Recorrente/consumidora.

É justamente em razão disso que a Lei nº 9.718/1998, art. 3º, § 2º, I, estabelece que não se inclui na receita bruta o ICMS quando cobrado pelo vendedor na condição de substituto tributário:

*§ 2º. Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:*

*I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário.*

Desta feita, da parcela destacada à título de ICMS substituição tributária não deve ser excluída da apuração dos créditos destas contribuições, pois se trata de parcela que não está no preço da energia, já que devida em razão da entrada da energia no Estado de Goiás para o consumo da Recorrente, a verdadeira contribuinte do imposto. Com isso, pode-se apurar créditos de PIS e COFINS apenas sobre o preço da energia elétrica, excluindo-se a parcela referente ao ICMS-ST, merecendo a manutenção da glosa.

## **5. exclusão da parcela repassada aos cooperados prestadores de serviços de frete de produto acabado, pois sobre esta parcela não incide PIS e COFINS.**

Sob este ponto, assiste razão à fiscalização, devendo ser mantidas as glosas. Isso porque tanto a Lei 10.833/2003 quanto a Lei 10637/2002 prevêm a hipótese de impossibilidade de apuração de créditos de PIS e COFINS em casos de não incidência das contribuições nos custos e despesas da contribuinte.

*Art. 3º (...) § 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*

A Recorrente tomou serviços de transporte prestado por, dentre outras, CTAH — Cooperativa de Transporte de Cargas de Alto Horizonte. Durante o procedimento de fiscalização, o agente fiscal questionou a transportadora para prestar esclarecimentos sobre a falta de incidência do PIS e da COFINS sobre o serviço prestado, conforme DACON de fls. 96-99.

Em resposta, fls. 100-101, a transportadora afirmou que não recolheu as contribuições pela prestação destes serviços em razão do art. 16 da IN SRF 635/2006. Neste caso específico não há incidência de PIS e COFINS sobre os valores repassados aos associados pelos serviços prestados, devendo ser excluídos da base de cálculo das contribuições. Como não houve incidência sobre esta parcela, não é possível apurar crédito de PIS e COFINS.

Assim, dos serviços de transporte prestados pela cooperativa eram excluídos da base de cálculo do PIS e da COFINS os ingressos decorrentes de ato cooperativo, assim entendido como *a parcela da receita repassada ao associado, quando decorrente de serviços de transporte rodoviário de cargas por este prestado à cooperativa*, nos termos no § 2º do art. 16 da IN SRF 635/2006.

Com isso, sobre esta parcela correspondente ao ato cooperativo, por ter sido excluída da base de cálculo das contribuições devidas pela transportadora, não é possível a apuração de créditos de PIS e COFINS pela Recorrente.

Isto posto, o presente recurso voluntário é conhecido, porém parcialmente provido, revertendo-se as glosas para permitir a apuração de créditos sobre:

- i) despesas de materiais utilizados como insumos no processo produtivo, explosivos, detonadores, óleo diesel, reagentes e cal hidratado;
- ii) despesas de serviços utilizados como insumos de sua produção, especificamente, e tão somente, os serviços de desmonte de rochas;
- iii) despesas com locação de máquinas e equipamentos e locação de perfuratrizes.

Salvador            Cândido            Brandão            Junior            -            Relator