



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

**Processo n°** 10680.008056/2006-58  
**Recurso n°** 889.860 Voluntário  
**Acórdão n°** **3301-01.102 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 01 de setembro de 2011  
**Matéria** COFINS. PIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS  
**Recorrente** MINERAÇÃO SERRAS DO OESTE LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/09/2005 a 31/03/2006

PIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. PRODUÇÃO. REMOÇÃO DE REJEITOS / RESÍDUOS NA MINERAÇÃO. INSUMOS. GASTOS COM COMBUSTÍVEIS.

Geram direito a crédito do PIS não-cumulativo as despesas com bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumo na produção da empresa, no caso, extração mineral, aí incluída a etapa de remoção de rejeitos / resíduos.

PIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. REMOÇÃO DE REJEITOS / RESÍDUOS NA MINERAÇÃO. ATIVIDADE DA EMPRESA. ALUGUEL DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS PAGOS A PESSOA JURÍDICA.

Geram direito a crédito do PIS não-cumulativo as despesas com aluguel de máquinas e equipamentos, utilizados na atividade da empresa, no caso, extração mineral, aí incluída a etapa de remoção de rejeitos / resíduos. Inciso IV, do artigo 3º da Lei 10.833/03.

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

Período de apuração: 01/02/2006 a 30/04/2006

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. PRODUÇÃO. REMOÇÃO DE REJEITOS / RESÍDUOS NA MINERAÇÃO. INSUMOS. GASTOS COM COMBUSTÍVEIS.

Geram direito a crédito da COFINS não-cumulativa as despesas com bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumo na produção da empresa, no caso, extração mineral, aí incluída a etapa de remoção de rejeitos / resíduos.

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. REMOÇÃO DE REJEITOS / RESÍDUOS NA MINERAÇÃO. ATIVIDADE DA EMPRESA. ALUGUEL DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS PAGOS A PESSOA JURÍDICA.

Geram direito a crédito da COFINS não-cumulativa as despesas com aluguel de máquinas e equipamentos, utilizados na atividade da empresa, no caso, extração mineral, aí incluída a etapa de remoção de rejeitos / resíduos. Inciso IV, do artigo 3º da Lei 10.833/03.:

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencidos os conselheiros José Adão Vitorino de Moraes e Rodrigo da Costa Possas.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

RODRIGO DA COSTA PÔSSAS - Presidente.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

FÁBIO LUIZ NOGUEIRA - Relator.

EDITADO EM: 03/11/2011

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros José Adão Vitorino de Moraes, Antônio Lisboa Cardoso, Maurício Taveira e Silva e Maria Teresa Martínez López.

## **Relatório**

O Contribuinte MINERAÇÃO SERRAS DO OESTE LTDA., devidamente qualificado nos autos, recorre a este Conselho, através do recurso de fls. 336 e seguintes, contra o acórdão nº 02-27.464, de 5 de julho de 2010, da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte – MG, fls. 301 e seguintes, que decidiu pela procedência parcial da manifestação de inconformidade, reconhecendo assim parcialmente o direito creditório, referente a créditos do PIS e da COFINS não-cumulativa - mercado externo, do período de apuração de setembro de 2005 a abril de 2006, conforme relatório que adoto, nos seguintes termos:

*Trata o presente processo de declarações de compensação apresentadas em 31/07/2006 pela contribuinte acima qualificada, referente a créditos do PIS e da Cofins não-cumulativos - mercado externo, dos períodos de apuração de setembro de 2005 a abril de 2006 (fls. 01/11).*

*O direito creditório foi objeto de verificação pelo Serviço de Fiscalização da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Belo Horizonte.*

*Conforme relatório fiscal de fls. 192/207, após exame das obrigações tributárias relativas ao PIS e à Cofins do período de janeiro de 2003 a dezembro de 2006, a autoridade fiscal efetuou a glosa dos gastos que considerou em dissonância com as disposições das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, e das Instruções Normativas SRF nº 247, de 2002, e 404, de 2004, reconstituindo os Dacons apresentados pela contribuinte.*

*Os créditos reconhecidos pela fiscalização estão demonstrados As fls. 86 (PIS do 4º trimestre de 2005), 119 (PIS do 1º trimestre de 2006), 145 (Cofins do 1º trimestre de 2006) e 175 (Cofins do 2º trimestre de 2006).*

*Em síntese, para os períodos de apuração de setembro de 2005 a abril de 2006, não foram admitidos, segundo o relatório fiscal, os custos e despesas com:*

*. bens que, segundo informação prestada pela contribuinte no curso da ação fiscal, não exerceram ação diretamente sobre o produto fabricado pela empresa destinado A venda (ouro) , demonstrados a fls. 87 ("Glosa de Créditos de PIS e Cofins Relativos a Bens Utilizados como Insumos — Ano: 2005"), 120/121 ("Glosa de Créditos de PIS e Cofins Relativos a Bens Utilizados como Insumos — Ano: 2006") e 146/153 ("Glosa de Créditos de PIS e Cofins Relativos a Bens Utilizados como Insumos — Ano 2006");*

*. combustíveis óleo diesel) empregados nas atividades de escavação de estéril, transporte de estéril, escavação e carga de rejeitos, por não se enquadrarem no conceito de insumo, por não exerceram ação direta sobre o bem ou produto fabricado, demonstrados a fl. 122 ("Glosa de Créditos de Combustíveis (Óleo Diesel) Utilizados como Insumos — Ano:2006");*

*. serviços de escavação de estéril, escavação de rejeitos, transporte de estéril, transporte de rejeitos, desmatamento/destocamento, remoção de camada vegetal, trator de esteira para depósito de estéril, análise e testes em laboratório, serviços auxiliares de destocamento, raspagem e transporte do sol, consultoria técnica em energia elétrica, construção civil/iluminação, serviços auxiliares de desmatamento, consultoria técnica, por também não se enquadrarem no conceito de insumo "serviço", uma vez que não aplicados ou consumidos diretamente na produção do produto fabricado pela empresa, demonstrados As fls. 109 ("Glosa de Créditos relativos a Serviços Utilizados como Insumos — Ano-*

*calendário 2005") e 136 ("Glosa de Créditos relativos a Serviços Utilizados como Insumos — Ano-calendário 2006");*

*. alugueis de máquinas e equipamentos locados de pessoas jurídicas empregados nas atividades de remoção de camada vegetal, serviços auxiliares de desmatamento, serviços auxiliares de destocamento, raspagem e transporte do sol, por não serem empregados diretamente na produção ou fabricação de bens destinados à venda, demonstrados a fl. 115 ("Glosa de Créditos de Aluguéis de Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoas Jurídicas").*

*Com relação ao presente processo, tendo em vista as glosas efetuadas, apurou a fiscalização créditos passíveis de compensação no montante de R\$ 221.983,65 para o PIS do 4º trimestre de 2005 e 1º trimestre de 2006, e R\$ 97.574,86 para a Cofins do mês de março de 2006.*

*Em face do crédito levantado pela fiscalização, a autoridade administrativa exarou o despacho decisório de fls. 210/215, homologando a compensação declarada no limite dos créditos reconhecidos.*

*Cientificada da decisão em 06/05/2010 (fl. 228), a contribuinte manifestou, em 07/06/2010, às fls. 229/245, sua inconformidade, alegando, em síntese e fundamentalmente, que:*

*tendo em vista a semelhança do PIS e da Cofins, em seu aspecto material, com o imposto de renda, poder-se-ia exemplificar como urna correta conceituação de insumo a contida no artigo 290 do RIR/99;*

*. segundo julgado do Conselho de Contribuintes, o termo "insumos" dentro da legislação do PIS e da Cofins compreende todos os custos de produção e despesas operacionais incorridos pelo contribuinte na fabricação de seus produtos;*

*. as restrições contidas nas Instruções Normativas da SRF não encontram respaldo legal, como é o caso dos valores despendidos com frete de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa e com os insumos utilizados em todas as suas etapas do processo;*

*. se o PIS e a Cofins incidem sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, os créditos devem ser calculados sobre a totalidade dos custos/despesas inerentes à atividade da pessoa jurídica;*

*. a retirada de estéril e rejeitos é procedimento intrínseco para a extração do ouro e demais minerais;*

*. não há como se obter a extração de minério produtivo sem a extração de minério classificado como estéril, pois o minério classificado como estéril é aquele que é inviável economicamente, mesmo este contendo percentuais de ouro e quanto maior o preço de venda do ouro menor será a quantidade de minério a ser classificado como estéril;*

. os créditos decorrentes de combustível também são previstos no artigo 3º da Lei nº 10.637/2002, sendo equivocada a glosa em virtude da utilização de combustível para a extração de estéril e rejeitos, cabendo uma interpretação razoável da lei;

. no mesmo sentido há de se entender os créditos decorrentes da locação de máquinas e equipamentos para a retirada de estéril e rejeitos;

. das glosas de créditos de PIS no total de R\$ 38.911,00 somente estão demonstradas R\$ 28.604,51.

Ao final, requer a produção de todas as provas admitidas em Direito, especialmente a prova documental, testemunhal e pericial e pede a homologação das compensações realizadas.

A DRJ decidiu pela procedência parcial da manifestação de inconformidade, nos termos da seguinte Ementa:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 01/09/2005 a 31/03/2006*

*Ementa:*

*Somente dão direito ao crédito do PIS, no regime de incidência não-cumulativa, os dispêndios expressamente autorizados em lei.*

*Geram direito a crédito do PIS não-cumulativo as despesas com 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.*

*Para cálculo dos créditos do PIS não-cumulativo, entendem-se como insumos utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, 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, e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.*

*Geram direito a crédito do PIS não-cumulativo as despesas com aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa.*

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

*Período de apuração: 01/02/2006 a 30/04/2006*

*Ementa:*

*Somente dão direito ao crédito da Cofins, no regime de incidência não-cumulativa, os dispêndios expressamente autorizados em lei.*

*Geram direito a crédito da Cofins não-cumulativa as despesas com 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..*

*Para cálculo dos créditos da Cofins não-cumulativa, entendem-se como insumos utilizados na fabricação ou produção de bens destinados A venda as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, 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, e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto*

*Geram direito a crédito da Cofins não-cumulativa as despesas com aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa.*

*Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte*

*Direito Creditório Reconhecido em Parte*

Não se conformando com a Decisão, o Contribuinte apresentou recurso voluntário pedindo a reforma do Acórdão da DRJ.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Fábio Luiz Nogueira

O Recurso é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual é conhecido.

Transcrevo os fundamentos que levaram a decisão recorrida a concluir pela procedência parcial da manifestação de inconformidade, para melhor compreensão (destaques acrescidos):

*Sustenta a manifestante que todos os custos relativos ao seu processo de produtivo (“sic”) geram direito a crédito do PIS e da Cofins não-cumulativos e, especificamente, quanto as despesas realizadas com a retirada de estéril e rejeitos, afirma que elas são intrínsecas extração do produto final, o ouro.*

*(...). conferiu o legislador ao conceito de não-cumulatividade do PIS e da Cofins um caráter estipulativo, conforme se constata dos dispositivos a seguir reproduzidos:*

(...)

*Com efeito, verifica-se que os dispositivos acima trazem os limites das deduções admitidas, deixando claro que apenas os custos e despesas expressamente enumerados geram direito a crédito. Deste modo, ao sujeito passivo permite-se, na determinação do valor da contribuição não-cumulativa, descontar unicamente os créditos autorizados, de forma exaustiva, pela lei, que não podem ser estendidos a toda e qualquer despesa, como pretende a manifestante.*

*Autorizada pelos artigos 66 da Lei nº 10.637, de 2002, e 92 da Lei nº 10.833, de 2003, a Secretaria da Receita Federal editou as Instruções Normativas nº 247, de 2002, e nº 404, de 2004, para regulamentação das contribuições não-cumulativas, das quais destaquem-se as seguintes disposições, com caráter vinculativo para a Administração Fazendária (os destaques não são do original):*

(...)

*Todavia, tendo em vista o caso concreto em análise, não há como ratificar todas as glosas de créditos efetuadas pela fiscalização, assistindo razão à manifestante em sua afirmativa de que os serviços de escavação e retirada do estéril, efetivamente, são intrínsecos e diretamente aplicados na extração do ouro.*

*Isto porque o estéril constitui minério com baixo teor, cuja viabilidade de exploração depende dos preços do mercado, e, embora não se integre ao produto final, sua extração é etapa inicial e inerente à obtenção do produto final.*

*Verifica-se que o processo de extração tem início com a fase de desmonte (arriamento do minério ou do estéril de sua posição rochosa inicial, de maneira a se obter um amontoado de minério ou de estéril totalmente desagregado de suas rochas naturais) e termina com a fase de estocagem, devendo-se compreender como integrante do processo de produção do ouro a fase de desmonte da rocha ou remoção de estéril até a fase de estocagem. E, durante toda a atividade de exploração do ouro, faz-se necessária a remoção do estéril, sendo a relação estéril/minério variável ao longo da exploração do minério.*

*Portanto, os serviços de escavação e retirada do estéril são de fato aplicados ou consumidos diretamente no processo produtivo e, portanto, os custos neles incorridos, inclusive os despendidos com aquisição de combustíveis para utilização em tais serviços, são geradores de créditos das contribuições não-cumulativas, ao contrário do que considerou a fiscalização.*

*Já a remoção de rejeitos gerados no processo produtivo, mesmo que necessária à atividade da empresa, não constitui despesa aplicada ou consumida diretamente na extração e beneficiamento do ouro, pelo que, com relação a tais despesas, devem ser confirmadas as glosas efetuadas pela fiscalização,*

*assim como as relativas aos gastos com combustíveis utilizados no transporte de rejeitos.*

*Quanto à alegação de que, das glosas de créditos de PIS no total de R\$ 38.911,00, somente estão demonstradas R\$ 28.604,51, verifica-se, dos demonstrativos juntados aos autos, que não procede. Conforme planilhas de fls. 86 e 119, a contribuinte apurou no 4º trimestre de 2005 e 1º trimestre de 2006 créditos de R\$ 260.894,68 (soma de R\$ 15.649,57, R\$ 31.828,75, R\$ 141.084,32, R\$ 18.346,42, R\$ 24.315,81 e R\$ 29.669,81), enquanto a fiscalização calculou e demonstrou créditos de R\$ 221.983,65 (soma de R\$ 14.615,45, R\$ 24.328,18, R\$ 125.217,54, R\$ 17.546,63, R\$ 19.091,83 e R\$ 21.184,02). Ou seja, entre o crédito apurado pela contribuinte e pela fiscalização há uma diferença de R\$ 38.911,00, resultante das glosas citadas no relatório fiscal, do qual cabe a reprodução da seguinte observação relativas às glosas de créditos de PIS e Cofins relativos a bens utilizados como insumos:*

*"Cabe enfatizar que, no mês de dezembro de 2005 o valor glosado corresponde a R\$ 162.227,87, que é decorrente de R\$ 141.967,30 relativo à glosa de gastos com combustíveis (diferença de R\$ 4.681.854,55, informado no DACON e na planilha "Dacon Por Produto 2005" e R\$ 4.539.887,29 informado na planilha de ajuste de combustíveis, doc. fls. 103 a 107), mais R\$ 20.260,61 referentes à glosa de bens utilizados como insumos, planilha as fls. 87."*

*(...)*

*Deste modo, no vertente processo, devem ser adicionados à base de cálculo dos créditos da Cofins não-cumulativa apurada pela fiscalização, os custos incorridos com combustíveis utilizados na escavação de estéril e transporte do estéril (fl. 122) e com os serviços de escavação de estéril e transporte de estéril (fls. 109 e 136), efetuando-se a homologação das compensações declaradas no limite do crédito assim apurado.*

Reproduzo a seguir trechos do recurso voluntário por delimitarem a controvérsia dos autos e trazerem esclarecimentos técnicos acerca da matéria:

*Conforme o entendimento da Delegacia Fiscal de Julgamento, as compensações realizadas devem ser homologadas em parte, uma vez que da análise do procedimento de extração do ouro, conclui-se que a escavação e retirada do estéril, desmatamento e destocamento são intrínsecos ao processo de lavra do minério.*

*Em sentido contrario, expõe o ilustre julgador em seu voto que as despesas com remoção de rejeitos gerados no processo produtivo não podem ser considerados como atividades gerados de crédito de PIS e COFINS, posto que não participam diretamente na produção do bem. Para tanto, imputa a recorrente o recolhimento de crédito tributário decorrente da não homologação das compensações realizadas com créditos decorrentes das atividades relacionadas a rejeito.*

*Apesar do entendimento esposado no acórdão em epígrafe, não se pode concordar com sua fundamentação, uma vez que não lhe assiste razão.*

*De fato, o artigo 3º, da Lei 10.637, de 2002, coloca de forma clara e exaustiva os bens e serviços capazes de gerar créditos, utilizando como critério a contribuição da atividade para a produção do produto final a ser comercializado.*

*Nesse sentido, no caso em questão, a análise das atividades possuidoras do direito a gerar créditos deve se ater ao procedimento de extração do ouro, por trata-se de processo específico e cheio de peculiaridades.*

(...)

*TRANSPORTE DE ESTÉRIL, TRANSPORTE DE REJEITOS E ESCAVAÇÃO E CARGA DE REJEITOS — ALUGUEL DE MAQUINAS EQUIPAMENTOS — ATIVIDADES NECESSÁRIAS PARA A EXTRAÇÃO DO PRODUTO FINAL PARA VENDA*

(...)

*Apesar de previsto pela legislação o direito aos aludidos créditos, não existe urna norma legal definido o conceito de insumo. Essa omissão legal vem dando margem para inúmeras discussões entre o Fisco e os contribuintes, como no presente caso.*

*Nesse sentido, a Secretaria da Receita Federal com o intuito de regular a matéria editou a Instrução Normativa SRF nº 358/03 e 404/04, definindo uma conceituação de insumo muito próxima da que é utilizada para o IPI.*

(...)

*Contudo, tendo em vista a diferente sistemática de não cumulatividade do PIS e COFINS em relação ao IPI, essa conceituação fora mudada durante o decorrer do tempo.*

(...)

*Não obstante, é necessário ressaltar que o PIS e a COFINS em relação ao IPI são tributos com materialidade absolutamente diferentes. Nesse sentido, verifica-se que o IPI incide sobre produtos industrializados (coisa) enquanto o PIS e a COFINS incidem sobre o faturamento (receita), sendo esses últimos possuidores de materialidade muito mais ampla. Ou seja, a aplicação do conceito de insumo, nos termos da legislação do IPI ao PIS e a COFINS iria contra a própria sistemática desses tributos.*

(...)

*Por isso esse conceito no decorrer do tempo foi alargado considerando como insumo não somente os produtos que se*

*desgastam ou se exaurem no processo produtivo, mas também aqueles aplicados na produção do produto final.*

*Esse entendimento pode ser visto, por exemplo, na Solução de Divergência de nº 15/08 que coloca que "o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas tão somente, aqueles bens ou serviços adquiridos da pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, **aplicados ou consumidos** na fabricação do produto ou no serviço prestado (g.n).*

*Contudo, diante dessa abertura na conceituação, a Secretaria da Receita Federal mudou novamente o critério para a utilização de créditos decorrente de insumos a partir da publicação da Solução de Consulta nº 237/08, conferindo direito a crédito somente a aquisição de insumos que se consomem ou se desgastam com o contato com o produto em fabricação. Sendo assim, a SRF retomou seu entendimento publicado nas IN's nº 358/03 e 404/04.*

*Notadamente, percebe-se que a Secretaria da Receita Federal não possui parâmetro para a conceituação de insumo. Essa situação vem causando insegurança jurídica para os contribuintes, pois não conseguem definir ao certo quais créditos poderiam ser aproveitados. Essa realidade é confirmada pela publicação da Solução de Consulta nº 39/09 que mudou novamente o entendimento do aludido órgão, alargando o conceito de insumos ao considerar válidos os créditos de partes e peças a serem utilizados na produção. Verifica-se que in casu não há a aplicação das IN nº 358/03 e 404/04, pois nem todas as partes e peças se desgastam com o passar do tempo.*

*(...)*

*Em conclusão, verifica-se uma abertura na conceituação restritiva trazida pelas IN 358/03 e 404/04, mostrando novamente urna mudança de entendimento da Secretaria da Receita Federal.*

*Nesse sentido, in casu, conclui-se que a utilização de créditos decorrentes de despesas na extração e descarte de estéril e rejeitos encontra respaldo no art. 3º, da Lei 10.637/02, até mesmo em virtude da relativização da própria Secretaria da Receita Federal em relação ao conceito de insumo trazidos pelas IN 358/03 e 404/04.*

#### **DOS FUNDAMENTOS PARA O APROVEITAMENTO DE PIS/COFINS NAS ATIVIDADES RELACIONADAS A EXTRAÇÃO E DESCARTE DE REJEITOS.**

##### **Do Conceito de Insumo:**

*Ab initio, se formos considerar um conceito abrangente para Insumo (em inglês: input), teríamos que na ciência econômica designa um bem ou serviço utilizado na produção de um outro bem ou serviço. Inclui cada um dos elementos (matérias-primas, bens intermediários, uso de equipamentos, capital, horas de trabalho etc.) necessários para produzir mercadorias ou*

*serviços, em todas as suas etapas de produção, industrialização e conclusão do processo.*

*Sendo assim, em seu conceito mais amplo insumo seria combinação de fatores de produção, diretos (matérias-primas) e indiretos (mão-de-obra, energia, tributos), que entram na elaboração de certa quantidade de bens ou serviços, em seus plenos estágios de formatação e conclusão do processo.*

*Lado outro, numa definição simplificada de insumo, numa visão perfunctória, seria: tudo aquilo que entra no processo ('input'), em contraposição ao produto ('output'), que é o que sai, considerando da mesma sorte, todas e quaisquer etapas da cadeia de produção e finalização do processo.*

*Ao considerarmos que certos insumos tornam-se objeto de tributação pelo Governo, criou-se uma discussão jurídica infundável para tentar definir o que seja realmente um insumo, a fim de saber se determinada coisa é ou não tributável, ou o que se pode aproveitar ou não de créditos em face do que determina a lei.*

*(...)*

*Em decorrência disso, e tendo em vista a semelhança das ditas contribuições em seu aspecto material com o imposto de renda, acreditamos que para fins de PIS e COFINS poder-se-ia exemplificar uma correta conceituação de insumo com a citação do art. 290 que demonstra alguns custos que poderiam assumir esse conceito, sendo vejamos:*

*RIR/99*

*Art. 290. O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente:*

*I — o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior;*

*II — o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;*

*III — o custo de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;*

*IV- os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;*

*V — os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.*

*Parágrafo único. A aquisição de bens de consumo eventual, cujo valor não exceda a cinco por cento do custo total dos produtos vendidos no período de apuração anterior, poderá ser registrada diretamente como custo.*

*Nessa esteira, em julgamento sobre a questão, esse entendimento foi defendido pelo ilustre Conselheiro Rodrigo Bernardes de Carvalho, no acórdão de nº 204-03.441, da 4ª Câmara do antigo Conselho de Contribuintes, nos seguintes termos:*

(...)

*Avançando, portanto, nesse sentido, temos que a concessão dos créditos de PIS e COFINS decorre de uma efetiva subvenção, nitidamente em função do apelo social. Da mesma sorte, devemos interpretar que o mandamento legal que rege o PIS e a COFINS "não-cumulativos" — sem criar aqui grandes celeumas em torno do assunto — determina a sua incidência sobre a totalidade das receitas auferidas pelas pessoas jurídicas, independentemente da denominação ou classificação contábil.*

*Ao amparo destas considerações preliminares, podemos de imediato, exercitar o seguinte raciocínio: se nos termos da determinação legal o PIS e a COFINS incidem sobre o faturamento (i.e., totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica), e se o considerável aumento das alíquotas foi supostamente neutralizado pela concessão de créditos, estes devem ser calculados sobre a totalidade dos custos/despesas inerentes à atividade da pessoa jurídica, sob pena de aumento excessivo da carga tributária, de ineficiência da pretensão do legislador ordinário e de afronta aos ditames constitucionais ora vigentes a respeito do assunto.*

(...)

*Para ilustrar o entendimento, colacionamos a Solução de Consulta nº 71, de 28 de fevereiro de 2005 da 9ª Regido Fiscal, que demonstra entendimento favorável ao contribuinte quanto à utilização dos créditos acumulados pelo contribuinte, que estende inclusive o benefício do aproveitamento até mesmo em relação ao frete do produto acabado entre estabelecimentos do mesmo titular (...):*

*TRANSPORTE, ESCAVAÇÃO E CARGA DE REJEITOS — ALUGUEL DE MAQUINAS EQUIPAMENTOS — ATIVIDADES NECESSÁRIAS PARA A EXTRAÇÃO DO PRODUTO FINAL PARA VENDA*

*(...) É necessário ressaltar e reafirmar com todas as letras, que a retirada de estéril e rejeitos é procedimento intrínseco para a extração do ouro e demais minerais, sendo todos os produtos e serviços utilizados em sua extração, passíveis de gerar crédito, nos termos da Lei 10.637/2002, art. 3º, II ...*

*A questão em discussão surge em torno da análise do procedimento de retirada do estéril e de rejeitos.*

*Como é sabido, para a extração do ouro é necessária a adoção de vários procedimentos, como demonstrado anteriormente, sendo um deles a retirada de estéril e de rejeitos.*

*O estéril é retirado com o uso de escavadeiras e caminhões e quando necessário, é realizada a perfuração e desmonte da rocha.*

*Destarte, à medida que a cava vai se aprofundando a tendência é a presença de rochas mais duras como xisto e formação ferrífera que dependem de perfuração e desmonte. Normalmente a relação de estéril/minério de minas a céu aberto de ouro depende muito dos preços do metal e dos teores da jazida.*

*Todo processo que envolve atividades de extração mineral, se manifesta em dois estágios, quais sejam: a exploração e a exploração de minérios. Com efeito, na etapa de exploração são realizados os trabalhos de pesquisa mineral que compreende entre outras atividades, alguns trabalhos de campo e de laboratório, tais como: levantamentos geológicos pormenorizados da área a pesquisar, em escala conveniente, estudos dos afloramentos e suas correlações, levantamentos geofísicos e geoquímicos; aberturas de escavações visitáveis e execução de sondagens no corpo mineral; amostragens sistemáticas; análises físicas e químicas das amostras e dos testemunhos de sondagens; e ensaios de beneficiamento dos minérios ou das substâncias minerais úteis, para obtenção de concentrados de acordo com as especificações do mercado ou aproveitamento industrial, consoante previsto no próprio Código de Mineração.*

*Lado outro, temos na fase de exploração, as atividades de lavra do minério, ou seja, a extração do minério propriamente dito com as suas respectivas concentrações do mineral a ser industrializado. Com efeito, existe uma parte que no processo de industrialização do minério é depositada, uma vez que não possui uma grande concentração do mineral para o processo de industrialização; podendo não obstante serem reaproveitados e/ou reutilizados em processos e/ou procedimentos tecnológicos mais apurados e avançados. A essa parte do minério depositado, dá-se a denominação técnica de estéril, em face de sua pouca concentração do mineral para aquele processo industrial de apuração, ou seja, onde existe uma concentração mais pobre do mineral que poderá ser submetido a processos mais avançados.*

*Insta esclarecer que os minérios de uma maneira geral, em especial o dos jazigos metalíferos, aos saírem das minas são, normalmente, constituídos por agregados com maior ou menor complexidade, havendo a necessidade de se fazer a separação em face da concentração do minério na rocha extra que, por sua vez, terá uma concentração mais rica ou mais pobre do mineral.*

*Nesse sentido, não há como se obter a extração de minério sem a extração de estéril e rejeitos, pois é visivelmente parte do procedimento.*

*Os créditos decorrentes de combustível também são previstos no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 como créditos compensáveis em virtude da utilização na produção do minério. Nesse sentido, os créditos glosados em virtude da utilização de combustível para a extração de estéril e rejeitos é manifestamente equivocada, uma vez que a lei não determina quais produtos seriam considerados*

*como utilizados na produção, para tanto cabe urna interpretação razoável da lei.*

(...)

*No caso em questão, de acordo com o entendimento exposto acima, verifica-se que os créditos decorrentes da prestação de serviço não deveriam ter sido glosados, uma vez que, repita-se, o descarte de rejeitos é atividade essencial para a extração de minério.*

*Em mesmo sentido a exposição acima se aplica aos créditos decorrentes da locação de máquinas e equipamentos por pessoas jurídicas para a retirada de rejeitos.*

(...)

*Em relação à imputação de que há diferenças entre a planilha apresentada pela reclamante e entre a DACON declarada, verifica-se que não ficou claro na notificação em epígrafe a diferença apontada, muito menos foram apresentadas provas que comprovem a existência desta pendência.*

Entendo que a Decisão Recorrida deve ser reformada.

Como visto, a DRJ concluiu que durante toda a atividade de exploração do ouro, faz-se necessária a remoção do estéril (“o estéril constitui minério com baixo teor, cuja viabilidade de exploração depende dos preços do mercado, e, embora não se integre ao produto final, sua extração é etapa inicial e inerente à obtenção do produto final”) e decidiu pela procedência parcial da manifestação de inconformidade em relação aos serviços de escavação e retirada do estéril, “pois seriam de fato aplicados ou consumidos diretamente no processo produtivo e, portanto, os custos neles incorridos, inclusive os despendidos com aquisição de combustíveis para utilização em tais serviços, são geradores de créditos das contribuições não-cumulativas”.

Já com relação à **remoção de rejeitos gerados no processo produtivo** foi mantida a glosa dos créditos pela DRJ, considerando que “mesmo que necessária à atividade da empresa, não constitui despesa aplicada ou consumida diretamente na extração e beneficiamento do ouro, pelo que, com relação a tais despesas, devem ser confirmadas as glosas efetuadas pela fiscalização, assim como as relativas aos gastos com combustíveis utilizados no transporte de rejeitos”.

Esclareço, de início, que não comungo do entendimento manifestado pelo Recorrente e por algumas decisões deste Egrégio Conselho, no sentido de aplicação da legislação do Imposto de Renda, pelos mesmos motivos que levaram a afastar a tentativa do Fisco em utilizar o critério de crédito da legislação do IPI: são tributos com materialidades diferentes (receita em regime de não-cumulatividade e lucro).

Por outro lado, não se questiona o fato de que o legislador (tanto o Executivo no encaminhamento das medidas provisórias, quanto o Congresso Nacional) não se ocupou de definir o conceito de insumo para a não-cumulatividade do PIS e da COFINS, nas Leis 10.637/02 e 10.833/03:

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

[...]

*II - bens e serviços, utilizados como **insumo** na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

Não obstante o silêncio quanto à abrangência do termo insumo, a parte final do Parágrafo 7º do artigo 3º das Leis 10.637 e 10.833 traz a idéia de vinculação entre as receitas e despesas (destaques acrescidos):

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

...

*§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep, em relação apenas a parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos **custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.***

Portanto, custos, despesas e encargos vinculados às atividades da empresa.

Acredito que, se por um lado são admitidas todas as receitas (com algumas poucas exceções), o mais correto seria, na contrapartida, admitirem-se todas as despesas vinculadas a essas receitas tributáveis. Essa seria a não-cumulatividade ideal.

Entretanto, não me parece ter sido esse o espírito que norteou a introdução das novas contribuições, sob o regime da não-cumulatividade e sim a alegada neutralidade sob o ponto de vista da arrecadação (em relação ao sistema anterior).

Cito, como exemplo, o Projeto de Lei de Conversão nº 31, de 2002, da (MP nº 66/02, que primeiro dispôs sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS), quando pretendeu acrescentar os serviços de telecomunicação consumidos nos estabelecimentos da pessoa jurídica, no inciso III, do artigo 3º, “verbis”:

*III - energia elétrica e serviços de telecomunicação consumidos nos estabelecimentos da pessoa jurídica;*

A redação original da Medida Provisória nº 66, de 2002, admitia a utilização de crédito apenas em relação à energia elétrica consumida nos estabelecimentos da empresa, tendo sido acrescidos, por meio do PLV, os serviços de telecomunicações.

O dispositivo acabou vetado pelo Poder Executivo, restando, pois, excluídos os custos com serviços de telecomunicação consumidos nos estabelecimentos da empresa.

Portanto, entendo que seriam todos os custos, despesas e encargos vinculados às receitas sujeitas à incidência não-cumulativa das contribuições, **exceto aquelas**

**expressamente excluídas pela lei específica ou retiradas por veto**, como as mencionadas despesas com serviços de telecomunicações consumidos nos estabelecimentos da empresa.

Voltando ao caso dos autos, a questão é disciplinada justamente pelo Inciso II, do artigo 3º, no sentido de que todos os bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda conferem o direito ao crédito. Ou seja, todos os bens e serviços utilizados na produção, salvo exceções expressas na lei (como no caso da mão-de-obra paga a pessoa física, por exemplo).

Entendo que não há como se obter a extração de minério sem a extração concomitante de rejeitos, pois é, visivelmente, parte do mesmo procedimento.

Portanto, sendo a atividade de remoção de resíduos/rejeitos etapa da atividade de exploração mineral, devem ser admitidos os créditos de PIS/COFINS relacionados também com essa etapa de remoção.

Especificamente em relação à matéria posta nos autos, cito como referência o trecho da minuta de voto do Conselheiro Henrique Pinheiro Torres (acórdão nº 9303-01.035 de 23/08/2010 - Processo nº 11065.101271/2006-47), transcrevendo trecho do voto Conselheiro Julio Cesar Alves Ramos, Processo nº 13974.000199/2003-6 (destaques acrescidos):

*A questão que se apresenta a debate diz respeito à possibilidade ou não de se apropriar como crédito de Pis/Pasep dos valores relativos a custos com combustíveis, lubrificantes e com a **remoção de resíduos** industriais. O deslinde está em se definir o alcance do termo insumo, trazido no inciso II do art. 3º da Lei 10.637/2002.*

*A Secretaria da Receita Federal do Brasil estendeu o alcance do termo insumo, previsto na legislação do IPI (o conceito trazido no Parecer Normativo CST nº 65/79), para o PIS/Pasep e a para a Cofins não cumulativos. A meu sentir, o alcance dado ao termo insumo, pela legislação do IPI não é o mesmo que foi dado pela legislação dessas contribuições. No âmbito desse imposto, o conceito de insumo restringe-se ao de matéria-prima, produto intermediário e de material de embalagem, já na seara das contribuições, houve um alargamento, que inclui até prestação de serviços, o que demonstra que o conceito de insumo aplicado na legislação do IPI não tem o mesmo alcance do aplicado nessas contribuições. Neste ponto, socorro-me dos sempre precisos ensinamentos do Conselheiro Julio Cesar Alves Ramos, em minuta de voto referente ao Processo nº 13974.000199/2003-61, que, com as honras costumeiras, transcrevo excerto linhas abaixo:*

*Destarte, aplicada a legislação do IPI ao caso concreto, tudo o que restaria seria a confirmação da decisão recorrida.*

*Isso a meu ver, porém, não basta. É que, definitivamente, não considero que se deva adotar o conceito de industrialização aplicável ao IPI, assim como tampouco considero assimilável a restritiva noção de matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem lá prevista para o estabelecimento do conceito de 'insumos' aqui referido. A primeira e mais óbvia razão está na completa ausência de remissão àquela legislação na Lei 10.637.*

*Em segundo lugar, ao usar a expressão ‘insumos’, claramente estava o legislador do PIS ampliando aquele conceito, tanto que aí incluiu ‘serviços’, de nenhum modo enquadráveis como matérias primas, produtos intermediários ou material de embalagem.*

*Ora, uma simples leitura do artigo 3º da Lei 10.637/2002 é suficiente para verificar que o legislador não restringiu a apropriação de créditos de Pis/Pasep aos parâmetros adotados no creditamento de IPI. No inciso II desse artigo, como asseverou o insigne conselheiro, o legislador incluiu no conceito de insumos os serviços contratados pela pessoa jurídica. Esse dispositivo legal também considerou como insumo combustíveis e lubrificantes, o que, no âmbito do IPI, seria um verdadeiro sacrilégio. Mas as diferenças não param aí, nos incisos seguintes, permitiu-se o creditamento de alugueis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado etc. Isso denota que o legislador não quis restringir o creditamento do Pis/Pasep as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrario, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada.*

*Vejamos o dispositivo citado:*

*[...]As condições para fruição dos créditos acima mencionados encontram-se reguladas nos parágrafos desse artigo.*

*Voltando ao caso dos autos, os gastos com aquisição de combustíveis e com lubrificantes, junto à pessoa jurídica domiciliada no país, bem como as despesas havidas com a remoção de resíduos industriais, pagas a pessoa jurídica nacional prestadora de serviços, geram direito a créditos de Pis/Pasep, nos termos do art. 3º transcrito linhas acima.”*

Também devem ser assegurados os créditos (e afastadas, portanto, as glosas) com relação à locação de máquinas e equipamentos para transporte, escavação e carga de rejeitos, por se tratar de etapa inerente à atividade da empresa, com fulcro no Inciso IV, do artigo 3º das leis mencionadas:

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

Em relação ao último item do recurso denominado “Base de cálculo de créditos a descontar relativos a bens do ativo imobilizado – Divergências nos valores declarados na DACON”, sobre supostas diferenças entre a planilha apresentada pela Fiscalização e entre a DACON, não consta na impugnação inicial do Contribuinte e tampouco foi analisada na decisão recorrida.

São pontos aproveitados de outro recurso, considerando a existência de vários períodos de autuação, objeto de outros processos sobre a mesma matéria e Contribuinte, mas que aqui não tem aplicação.

Isto posto, dou provimento ao recurso, nos termos já expostos.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Fábio Luiz Nogueira - Relator