ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10680.901863/2012-90

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

Processo nº	10680.901863/2012-90
Recurso nº	1 Voluntário
Acórdão nº	**3201-003.319 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	31 de janeiro de 2018
Matéria	RESSARCIMENTO
Recorrente	SAMARCO MINERAÇÃO S.A.
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

PRELIMINAR. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. PRODUÇÃO DE PROVAS. DILIGÊNCIA REALIZADA.

Não há que se falar em nulidade da autuação pela ausência de diligência *in loco*. Os princípios do contraditório e do devido processo legal foram respeitados durante o transcurso processual.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

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 refere-se aos produtos e serviços necessários ao processo produtivo.

Geram direito a crédito a ser descontado da contribuição para o PIS e da Cofins apuradas de forma não-cumulativa na atividade exercida pela recorrente os gastos incorridos com (i) serviços prestados no mineroduto; (ii) aluguel de veículos, de máquinas e equipamentos; (iii) locação de dragas, reboque, serviço de rebocador e portuários; (iv) serviços de limpeza, recolhimento e transporte de rejeitos; (v) serviços de topografia, operações de efluentes, serviços de drenagens, análises físicas e químicas; (vi) usinas manutenção e conservação; (vii) obras de construção civil e (viii) combustíveis.

Aos créditos concedidos em relação (i) aos serviços prestados no mineroduto e (ii) a obras civis e outros serviços sobre máquinas e equipamentos devem ser respeitadas as regras de depreciação, conforme inc. III, do § 1° do art. 3° das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário. Vencido o Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, que negava provimento ao aluguel de veículos leves e caminhão munck 10 ton.

(assinado digitalmente)

Winderley Morais Pereira - Presidente em exercício e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Winderley Morais Pereira (Presidente), Tatiana Josefovicz Belisário, Paulo Roberto Duarte Moreira, Marcelo Giovani Vieira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima e Leonardo Vinicius Toledo de Andrade.

Relatório

SAMARCO MINERAÇÃO S/A apresentou Pedido de Ressarcimento e Declaração de Compensação relativos a crédito da contribuição (PIS/Cofins) não cumulativa.

A repartição de origem emitiu Despacho Decisório reconhecendo em parte o direito creditório e, por conseguinte, homologando parcialmente a compensação, em razão de glosas de créditos que não se encontravam em consonância com a legislação de regência.

Em Manifestação de Inconformidade, o Requerente reconheceu o creditamento indevido em relação aos insumos adquiridos com alíquota zero, sendo alegado, em relação às demais matérias, que a fiscalização não detalhara os produtos e serviços glosados, nem motivara suas glosas, ferindo o seu direito de defesa, sendo ora destacados os seguintes argumentos:

a) nulidade da ação fiscal em razão da ausência de diligência *in loco*, por falta de motivação e pela ausência de provas;

b) a fiscalização demonstrou contradição entre a própria autuação e a sua descrição do objeto social[1] da empresa, posto que diversos créditos glosados eram oriundos de autênticos insumos para as atividades ali relacionadas;

c) a fiscalização deu ao conceito de insumos a mesma interpretação restritiva do IPI, a qual, além de ultrapassada, não consta em lei e ainda fere o princípio da confiança, já que havia uma promessa de que os contribuintes poderiam creditar-se de toda despesa e todo custo necessários à sua produção e ao exercício de sua atividade;

d) direito a crédito sobre os dispêndios com o uso dos sistemas de conexão e de distribuição de energia, e não apenas sobre a compra de energia, já que não se pode dissociar uma coisa da outra, havendo dispositivo expresso autorizando o creditamento sobre o custo de tal energia, por se tratar de insumo essencial ao seu processo produtivo;

[1] pesquisa, lavra de minério em todo o território nacional, industrialização e comercialização de minérios, transporte e navegação no interior do porto, inclusive para terceiros, importação, para seu uso, de equipamentos, peças sobressalentes e matérias primas, produção e distribuição de energia elétrica e comercialização de carvão, podendo ainda participar do capital de outras empresas como acionista ou quotista.

e) a sistemática da não cumulatividade autoriza o creditamento em relação a (i) insumos e serviços utilizados no mineroduto, (ii) aluguel de veículos, máquinas e equipamentos utilizados na produção, (iii) locação de dragas, locação de reboque, serviço de rebocador, serviços portuários, (iv) serviços de limpeza, recolhimento e transporte de rejeitos, (v) serviços de topografia, operações de efluentes, serviços de drenagem, análises físicas e químicas, (vi) serviços e insumos utilizados na operação, manutenção e conservação das usinas hidrelétricas próprias e em obras de manutenção de barragens, (vii) gases e combustíveis que a empresa utiliza nos fornos e os relativos a óleos combustíveis utilizados nos caminhões que transitam na mina;

f) falta de manifestação da fiscalização sobre a possibilidade de se creditar *pro rata*, nos termos do inciso VI do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, caso se considere o bem como parte integrante do ativo imobilizado;

g) necessidade de realização de perícia, dada a complexidade e o volume de informações apresentadas e tendo em vista que as discussões travadas no presente processo dizem respeito à análise do processo produtivo da empresa e aos gastos vinculados à sua atividade, em confronto com os fatos levantados pela autoridade administrativa.

Posteriormente, o contribuinte trouxe novos documentos aos autos, solicitando que fossem tomados como "aditamento" às razões apresentadas anteriormente, repisando alguns dos argumentos encetados na manifestação de inconformidade e se insurgindo, especificamente, contra as glosas efetuadas sobre os créditos relativos a óleo combustível.

A par da manifestação de inconformidade, a Delegacia de Julgamento converteu o julgamento em diligência, a fim de que fossem verificadas a origem e as utilizações das máquinas e equipamentos que tiveram seus créditos glosados e a consequente possibilidade de descontos dos créditos relativos aos respectivos encargos com depreciação.

Na realização da diligência, a repartição de origem analisou a documentação então apresentada pelo contribuinte, concluindo o seguinte:

a) as máquinas e equipamentos haviam sido adquiridos de pessoas jurídicas e utilizados na produção de bens destinados à venda e/ou à prestação de serviços, em conformidade com a legislação de regência;

b) ratificou-se a veracidade dos cálculos juntados aos autos na manifestação de inconformidade relativamente aos valores de créditos do PIS/Pasep e da Cofins não-cumulativos calculados sobre os encargos de depreciação dos bens do ativo imobilizado que haviam sido objeto de glosas, conforme determinado nos dispositivos legais pertinentes à matéria (art. 3º, § 14, art. 15 II, da Lei nº 10.833/2003, cujo § 14 foi incluído pelo art. 21 da Lei nº 10.865/2004; art. 1º da Lei nº 11.774/2008).

Cientificado do Relatório Fiscal resultante da diligência, o contribuinte não apresentou, no prazo que lhe foi facultado, quaisquer outros questionamentos.

Nos termos do Acórdão nº 02-046.015, a Manifestação de Inconformidade foi julgada parcialmente procedente, tendo a Delegacia de Julgamento (DRJ) reconhecido o direito a créditos em relação aos (i) encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado, adquiridos de pessoa jurídica e utilizados na produção de bens destinados à venda, bem como a

créditos relativos a (ii) despesas e custos relacionados à energia elétrica adquirida de pessoa jurídica domiciliada no país, incluindo-se os gastos com transmissão e distribuição de energia elétrica produzida pelo contribuinte ou adquirida de terceiros e a (iii) combustível consumido nos fornos no processo produtivo (excetuando-se o combustível consumido nos veículos utilizados na mina).

A DRJ não reconheceu como insumos geradores de créditos os demais produtos e serviços pleiteados pelo contribuinte, por ausência de prova de sua aplicação direta no processo produtivo.

Inconformado, o Contribuinte interpôs Recurso Voluntário, repisou os pedidos e os argumentos de defesa anteriormente apresentados, aqueles não acolhidos pela DRJ, e requereu o reconhecimento de conexão entre os 24 (vinte e quatro) recursos voluntários ali identificados, sendo arguido, ainda, o seguinte:

a) necessidade de baixa dos autos à origem para que se comprovasse a recomposição dos cálculos determinada pela Delegacia de Julgamento;

b) nulidade da recomposição dos créditos eis que não foi observado o acórdão da DRJ quanto aos combustíveis utilizados no processo produtivo;

c) a decisão recorrida está em confronto com o consolidado entendimento do CARF quanto aos insumos geradores de créditos das contribuições e cita precedentes jurisprudenciais do Poder Judiciário e deste Colegiado Administrativo;

d) indevida a glosa sobre serviços utilizados como insumos consistentes em:

1) serviços prestados no mineroduto;

2) aluguel de veículos;

3) locação de dragas, de reboque, serviço de rebocador, serviços portuários;

4) serviços de limpeza, recolhimento e transporte de rejeitos;

5) serviços de topografia, operações de efluentes, serviços de drenagens, análises físicas e químicas;

6) consórcio UHE Guilman-Amorim, operação, manutenção e conservação UHE Muniz Freire;

7) obras de construção civil.

Por fim, pleiteou a produção de prova pericial, ou, alternativamente, a conversão do feito em diligência.

O processo foi distribuído à 3ª Seção de Julgamento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF tendo sido deliberado pela conversão do feito em diligência para que a unidade de origem tomasse as seguintes providências:

> ● *Intime a Recorrente a apresentar laudo de renomada instituição que descreva detalhadamente o seu processo*

produtivo, apontando a utilização dos insumos, despesas, custos ora glosados na produção do referido bem destinado à exportação, ou na prestação de serviços vinculados ao processo produtivo e ao seu objeto social; Considerando também que tal laudo deverá, entre outros:

- *demonstrar a função de cada bem que pretende o reconhecimento como insumo e o motivo pelo qual ele é indispensável ao processo produtivo;*

- *esclarecer o teor de cada uma das atividades exercidas pela recorrente vinculando ao processo produtivo ou ao seu objeto social.*

● *Cientifique a fiscalização para se manifestar sobre o resultado da diligência, se houver interesse e caso entenda ser necessário;*

●·*Cientifique o contribuinte sobre o resultado da diligência, para que, se assim desejar, apresente no prazo legal de 30 (trinta) dias, manifestação, nos termos do art. 35, parágrafo único, do Decreto nº 7.574/11;*

● *Findo o prazo acima, devolva os autos ao CARF para julgamento."*

Conforme consta do Relatório Fiscal produzido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Belo Horizonte, a diligência foi devidamente cumprida, tendo a autoridade administrativa consignado que o contribuinte apresentara dois laudos técnicos, confeccionados por MiningMath Associates e Ernest & Young (EY), contendo o primeiro a descrição do processo produtivo da Samarco, com identificação dos insumos utilizados nas várias etapas da produção, e o segundo a descrição e função dos materiais e serviços empregados como insumos, laudos esses que embasaram os novos cálculos realizados pela fiscalização.

Após, o recorrente manifestou-se aduzindo:

(i) a Fiscalização tão somente reafirma os pressupostos jurídicos que ensejaram a glosa fiscal;

(ii) tece comentários sobre os dois laudos técnicos produzidos;

(iii) que a Fiscalização não contestou a idoneidade ou materialidade do trabalho realizado, e

(iv) reitera os fundamentos dos 24 recursos voluntários interpostos e reafirma a procedência dos seus créditos dada a essencialidade dos insumos glosados para o seu processo produtivo.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Winderley Morais Pereira - Relator

O julgamento deste processo segue a sistemática dos recursos repetitivos, regulamentada pelo art. 47, §§ 1º e 2º, do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF 343, de 9 de junho de 2015, aplicando-se, portanto, ao presente litígio o decidido no Acórdão 3201-003.316, de 31/01/2018, proferido no julgamento do processo 10680.901861/2012-09, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Transcreve-se, como solução deste litígio, nos termos regimentais, o entendimento que prevaleceu naquela decisão (Acórdão 3201-003.316):

> ***- Das preliminares arguidas***
>
> *Com relação as nulidades arguidas pela recorrente entendo que não procedem.*
>
> *O fato de o lançamento fiscal ter sido efetivado sem as diligências* in loco *conforme aduzido pela recorrente não conduzem à nulidade da autuação, pois teve a recorrente o amplo direito de defesa e contraditório respeitados, inclusive com a produção de provas e realização de diligência determinada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.*
>
> *O conjunto probatório formado no caderno processual não conduz à nulidade do processo.*
>
> *No caso em apreço, não há que se cogitar de nulidade pelo fato de o lançamento fiscal preencher os requisitos legais, o processo administrativo fiscal proporcionar plenas condições à empresa de contestar o lançamento e inexistir qualquer indício de violação às determinações contidas no Código Tributário Nacional - CTN ou Decreto 70.235, de 1972.*
>
> *Desta forma, por inexistir o vício alegado pela recorrente, inacolho a preliminar.*
>
> *Com relação aos argumentos de que (i) os autos devem retornar à origem para que a DRF comprove junto a recorrente a recomposição dos cálculos determinada pela Delegacia de Julgamento e (ii) que há nulidade da recomposição dos créditos, por não observância ao acórdão da DRJ quanto aos combustíveis utilizados, entendo, também, que não são causas de nulidade do processo e que tais circunstâncias devem ser apreciadas após a decisão de mérito e definitiva do processo, quando do retorno dos autos à instância de origem para o cumprimento do julgado.*
>
> *Saliente-se que, em relação aos créditos sobre combustíveis em sua totalidade, conforme argumentado pela recorrente, tal circunstância será apreciada em tópico específico, no mérito da presente decisão.*
>
> *Diante do exposto, inacolho estas preliminares levantadas pela recorrente.*
>
> ***- Do mérito recursal***
>
> *Em relação ao mérito do recurso algumas considerações introdutórias se fazem necessárias.*

Marco Aurélio Greco (in "Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS", Revista Fórum de Direito Tributário RFDT, ano1, n. 1, jan/fev.2003, Belo Horizonte: Fórum, 2003) diz que será efetivamente insumo ou serviço com direito ao crédito sempre que a atividade ou a utilidade forem necessárias à existência do processo ou do produto ou agregarem (ao processo ou ao produto) alguma qualidade que faça com que um dos dois adquira determinado padrão desejado.

O escólio de Aliomar Baleeiro é elucidativo para a questão posta em debate:

> *"É uma algaravia de origem espanhola, inexistente em português, empregada por alguns economistas para traduzir a expressão inglesa "input", isto é, o conjunto dos fatores produtivos, tais como matérias-primas, energia, trabalho, amortização de capital, etc, empregados pelo empresário para produzir o "output" ou o produto final (...)" (Direito Tributário Brasileiro, Forense Rio de Janeiro, 1980, 9ª edição, pág.214)*

Equivocadamente, a decisão recorrida utilizou para o caso concreto o conceito de insumos da legislação do IPI, conforme consignado no voto nos seguintes termos:

> *"Em resumo, conclui-se que, para fins de apuração de créditos do IPI, somente podem ser considerados insumos os bens que se incorporem ao produto industrializado ou que nele se consumam, mediante contato físico direto, razão pela qual, neste arcabouço, não podem ser considerados insumos combustíveis, lubrificantes e energia elétrica, bem como outras despesas e custos que, embora necessárias à atividade da contribuinte, não se encaixem nos mencionados requisitos.*
>
> *Agora, analisa-se o que se extrai do art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 sobre a noção do termo "insumos", para compará-la à concepção deste mesmo termo no âmbito do IPI e ao conceito de custos de produção e de despesas operacionais para o IRPJ.*
>
> *No texto do art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, verifica-se que nem todos os bens e serviços podem, com vistas ao desconto de créditos da contribuição para o PIS e da Cofins, ser considerados insumos, mas, apenas e tão-somente, aqueles "bens e serviços, utilizados (...) na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda" (grifo nosso).*

Como visto, de modo semelhante para o IPI, somente é possível, nos termos do Regulamento do imposto, a apuração de crédito " ... do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização ..." (grifo nosso). E, igualmente, a noção de custos de produção e de despesas operacionais do imposto de renda se restringe às atividades da empresa."

Ainda, adotou como fundamento decisório, as Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004, conforme segue:

> *"Nesta linha de pensamento, a Receita Federal, no uso do poder regulamentar que lhe foi conferido pelo art. 66 da Lei nº 10.637/2002 e pelo art. 92 da Lei nº 10.833/2003, expediu a IN nº 247, de 21.11.2002 (relativamente à contribuição para o PIS) e a IN SRF nº 404, de 12.03.2004 (no tocante à Cofins), que identicamente conceituam insumos, com adoção da mesma noção do IPI, em seus correspondentes art. 66*

(com as alterações da IN SRF nº 358, de 09.09.2003) e 8º, a seguir vazados:"

E prossegue:

"Portanto, em que pese todos os julgados, tanto na esfera administrativa quanto na judicial, citados pela reclamante, em que se prima pelos critérios da essencialidade, especialmente do que diz respeito ao ICMS, destaca-se que o conceito de insumos dados pelas instruções normativas acima, além de se adequar aos contornos legais, não poderia, se assim não fosse, ser afastado pela autoridade administrativa julgadora de primeira instância, vinculada aos ditames legais e regulamentares (art. 116, inc. III, da Lei n.º 8.112/1990).

É que as instruções normativas são atos normativos expedidos por autoridade administrativa competente e que visam regulamentar ou implementar a lei – e, no caso analisado, as IN SRF nºs 247/2002 e 404/2004 foram editadas com fundamento no poder regulamentar expressamente conferido pelo art. 66 da Lei nº 10.637/2002, e pelo art. 92 da Lei nº 10.833/2003. Por decorrência, compõem a legislação tributária (art. 96, do Código Tributário Nacional – CTN) e são de observância obrigatória pela autoridade administrativa."

O Superior Tribunal de Justiça entende que são ilegais as Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004 que embasaram a decisão recorrida, conforme a seguir:

"PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.

2. Agride o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98/STJ: "Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório".

3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.

4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e

Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elastecidos.

5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.

7. Recurso especial provido." (REsp 1246317/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 29/06/2015)

Excerto do voto proferido pelo Conselheiro Rodrigo Cardozo Miranda, no processo 10247.000002/2006-63 é elucidativo para o caso em debate:

"Portanto, "insumo" para fins de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativos, partindo de uma interpretação histórica, sistemática e teleológica das próprias normas instituidoras de tais tributos (Lei n° 10.637/2002 e 10.833/2003), deve ser entendido como todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda, e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo."

Ainda, de processo relatado pelo Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas:

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

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. CONCEITO DE INSUMO.

O termo "insumo" utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. Sua justa medida caracteriza-se como o elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens

produzidos, atendidas as demais exigências legais." (Processo 11065.101167/2006-52; Acórdão 9303-005.612; Relator Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Sessão de 19/09/2017).

Imperioso,também, nesta parte inicial, citar também, parte do laudo pericial produzido, em que se tem, em breve síntese, resumo do ciclo de operações de recorrente:

Dentro do ciclo de operações podemos distinguir três principais:

- *Remoção de estéril*

Este processo envolve a movimentação de material para exposição do corpo mineralizado, bem como de material com teores abaixo do teor econômico (teor de corte). As operações unitárias envolvem perfuração e desmonte mecânico e por explosivos, escavação e carregamento.

- *Lavra do minério*

O ciclo desta operação é muito semelhante ao empregado na remoção de estéril. Quanto mais semelhante for a rocha estéril, da rocha hospedeira da mineralização, maior será a similaridade das operações de remoção de estéril e lavra de minério, de maneira que possa ser empregada a mesma frota de equipamentos e técnicas de desmonte, escavação e transporte para ambos.

- *Operações auxiliares*

Nestas estão envolvidas uma extensa gama de áreas, sendo:
Saúde e segurança.
Controle e monitoramento do meio ambiente.
Abastecimento de energia e água.
Gerenciamento de águas superficiais e subterrâneas.
Disposição de estéril;
Suprimento de material de operação.
Manutenção e reparo.
Iluminação.
Sistema de comunicação e despacho.
Construção e manutenção de acessos e estradas.
Transporte de pessoal.

O processo produtivo da recorrente, conforme alegado, se divide, portanto, nas seguintes etapas, a saber:

(i) processo de tratamento do minério bruto (objeto da lavra);

(ii) processo de concentração do teor do minério de ferro;

(iii) processo de bombeamento do concentrado para a usina;

(iv) processo de preparação do minério concentrado;

(v) processo de adição de insumos e formação das pelotas; e

(vi) processo de separação das pelotas e embarque para exportação.

Como visto, pela complexidade da atividade produtiva da recorrente é de fácil percepção que são utilizadas diversas máquinas e equipamentos, tais como, tratores; carregadeiras; caminhões fora-de-estrada; perfuratrizes; escavadeiras; motoniveladoras; lokotrack/lololink e transportador de correia.

No laudo confeccionado pela empresa MiningMath Associates estão descritas as funções e atividades exercidas por cada máquina e equipamento.

Exemplificativamente, tem-se:

(i) Escavadeira

Utilizada, principalmente, na lavra, na escavação de rochas e carregamento de caminhões, alimentando lokotrackers (Figura 9) (item 1, mostrado na figura 1 -ilustração do processo produtivo da Samarco) ou correias transportadoras de bancada. Pode ser utilizado, também, em operações auxiliares de lavra. Os insumos consumidos nesse equipamento são:

(ii) Trator

O trator é utilizado na lavra, no desmonte mecânico das rochas e, na pilha de estéril, na disposição do estéril (Figura 4) (item 1, mostrado na figura 1 - ilustração do processo produtivo da Samarco). Pode ser utilizado, também, em operações auxiliares de lavra. Os insumos consumidos nesse equipamento são:

O laudo descreve, ainda, quais insumos e serviços são utilizados em cada máquina e equipamento, dispondo, de forma expressa, os serviços de manutenção.

O conserto, manutenção e a reposição de peças são considerados como insumos indispensáveis ao processo produtivo, devido ao fato de que sem o maquinário e o ferramental adequado e em condições de uso e produtividade não há como se produzir um bem.

Vejamos o que tem decidido o CARF sobre a matéria:

"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/03/2008 a 30/09/2009

PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO. HIPÓTESES DE CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMO. APLICAÇÃO E PERTINÊNCIA COM AS CARACTERÍSTICAS DA ATIVIDADE PRODUTIVA.

O termo "insumo" utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. Sua justa medida caracteriza-se como o elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais.

PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO. AGROINDÚSTRIA. USINA DE AÇUCAR E ÁLCOOL. HIPÓTESES DE CRÉDITO. INSUMO.

Em relação à atividade agroindustrial de usina de açúcar e álcool, configuram insumos as aquisições de serviços de análise de calcário e fertilizantes, serviços de carregamento, análise de solo e adubos, transportes de adubo/gesso, transportes de bagaço, transportes de barro/argila, transportes de calcário/fertilizante, transportes de combustível, transportes de sementes, transportes de equipamentos/materiais agrícola e industrial, transporte de fuligem,/cascalho/pedras/terra/tocos, transporte de materiais diversos, transporte de mudas de cana, transporte de resíduos industriais, transporte de torta de filtro, transporte de vinhaças, serviços de

carregamento e serviços de movimentação de mercadoria, bem como os serviços de manutenção em roçadeiras, manutenção em ferramentas e manutenção de rádios-amadores, e a aquisição de graxas e de materiais de limpeza de equipamentos e máquinas." (grifo nosso) (Processo 10410.723727/2011-51; Acórdão 9303-004.918; Relator Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas; sessão de 10/04/2017) (destaque nosso)

"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/07/2003 a 30/09/2003

Por decisão plenária do STF, não incide as contribuições para o PIS e a Cofins na cessão de créditos de ICMS para terceiros.

CRÉDITO. DESPESA. MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS.

Atendidas as demais condições, as despesas realizadas com manutenção de máquinas e equipamentos, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado, geram direito a crédito do PIS não-cumulativo.

RECURSO ESPECIAL DO PROCURADOR NEGADO." (Processo 13052.000441/2003-07; Acórdão 9303-002.801; Relator Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas; sessão de 23/01/2014) (destaque nosso)

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

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

CONCEITO DE INSUMO. PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS. CREDITAMENTO. CRITÉRIOS PRÓPRIOS E NÃO DA LEGISLAÇÃO DO IPI OU DO IRPJ.

A legislação do PIS e da COFINS não cumulativos estabelece critérios próprios para a conceituação de "insumos" para fins de creditamento. É um critério que se afasta da simples vinculação ao conceito do IPI, presente na IN SRF nº 247/2002, e que também não se aproxima do conceito de despesa necessária prevista na legislação do IRPJ.

CONCEITO DE INSUMO. INTERPRETAÇÃO HISTÓRICA, SISTEMÁTICA E TELEOLÓGICA. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003. CRITÉRIO RELACIONAL."

Insumo" para fins de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativos, partindo de uma interpretação histórica, sistemática e teleológica das próprias normas instituidoras de tais tributos (Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003), deve ser entendido como todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda, e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo.

COFINS. CRÉDITO. RESSARCIMENTO. CUSTOS, DESPESAS E ENCARGOS VINCULADOS À RECEITA DE EXPORTAÇÃO. EMPRESA DE CELULOSE.

São passíveis de ressarcimento os créditos de COFINS apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, inclusive os relativos à produção de matéria-prima usada na fabricação do produto exportado. No caso da recorrente, as despesas com a implantação, manutenção e exploração de florestas (ou produção de madeira) estão vinculadas ao produto exportado (celulose). A produção e a exportação de celulose somente é possível com a utilização de madeira na sua fabricação, sua principal matéria-prima. As despesas incorridas na obtenção de madeira empregada no processo produtivo (produção própria ou aquisição de terceiros) são custos ou despesas de produção e estão, inexoravelmente, vinculados à receita de exportação.

EMPRESA DE CELULOSE. CRÉDITOS RECONHECIDOS.

Tratando-se de uma empresa produtora de celulose, foram reconhecidos créditos com relação aos seguintes insumos:

1- Serviços Silviculturais;

2- Serviços Florestais Produção;

3- Outros Serviços Florestais, exceto os seguintes serviços, por não se enquadrarem no conceito de insumo:

3.1- Manutenção de Vias Permanentes;

3.2- Terraplanagem e Manutenção de Estradas;

3.3- Serviço de Pesquisa/Desenvolvimento/Planejamento/Controle Florestal.

4- Despesas com fertilizantes, formicida, Herbicida, Calcário, Vermiculita e outros insumos, e os respectivos fretes, combustíveis e lubrificantes, utilizados na produção de madeira usada como matéria-prima na fabricação de pasta de celulose;

5- Serviços industriais, ou seja, as despesas realizadas com a manutenção de máquinas e equipamentos industriais (partes, peças e serviços de manutenção), desde que não incorporados ao ativo imobilizado;

6- Despesas realizadas com a manutenção de máquinas e equipamentos agrícolas (partes, peças e serviços de manutenção), desde que não incorporados ao ativo imobilizado.

Recurso Especial do Procurador Negado" (Processo 10247.000002/2006-23; Acórdão 9303-003.069; Relator Conselheiro Rodrigo Cardozo Miranda; sessão de 13/08/2014) (destaque nosso)

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

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

REGIME NÃO CUMULATIVO. DEDUÇÃO DE CRÉDITO. DEFINIÇÃO DE INSUMO.

1. No âmbito do regime não cumulativo da Cofins, enquadram-se na definição de insumo tanto a matéria prima, o produto intermediário e o material de embalagem, que integram o produto final, quanto aqueles bens ou serviços aplicados ou consumidos no curso do processo de

> *produção ou fabricação, mas que não se agregam ao bem produzido ou fabricado.*
>
> *2. Também são considerados insumos de produção ou fabricação os bens ou serviços previamente incorporados aos bens ou serviços diretamente aplicados no processo de produção ou fabricação, desde que estes bens ou serviços propiciem direito a créditos da referida contribuição.*
>
> *INSUMOS DE PRODUÇÃO. PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO APLICADAS NA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS DE PRODUÇÃO. MOMENTO DE REGISTRO DO CRÉDITO.*
>
> *As partes e peças de reposição empregadas na manutenção das máquinas e equipamentos utilizados diretamente na produção de bens destinados à venda são consideradas insumos para fins de desconto de créditos da Cofins e o registro/apuração do crédito deve ser feito no mês da aquisição dos bens." (Processo 13656.721196/2012-59; Acórdão 3302-004.156; Relator Conselheiro Domingos de Sá Filho; sessão de 22/05/2017) (destaque nosso)*

Tecidas tais considerações, para melhor compreensão das matérias recursais, passasse a tratá-las de modo individualizado e alegado em sede recursal, conforme a seguir:

- Serviços prestados no mineroduto

Geram direito a crédito a ser descontado da contribuição para o PIS e da Cofins apuradas de forma não-cumulativa os gastos com serviços relacionados ao mineroduto, por se classificarem como insumos na produção de minério.

A decisão recorrida adota como fundamento decisório para negar o direito ao crédito da recorrente o seguinte:

> *"Ao contrário desse entendimento, podemos afirmar que o processo produtivo da recorrente possui duas etapas distintas: a extração do minério e a industrialização (no caso, a transformação em pelotas). Dentro desse entendimento, o mineroduto não se vincula a nenhuma das duas etapas, em que pese sua importância na atividade da empresa, mas apenas a uma etapa intermediária, que, nas palavras da contribuinte, se caracteriza como "ponto de ligação de sua peculiar planta industrial". Nesse sentido, nenhum serviço nele empregado se enquadra no conceito de insumo, por não ser aplicado ou consumido na produção ou fabricação do produto."*

Com o devido respeito, mas tal assertiva é desprovida de embasamento técnico apto a lhe dar sustentabilidade.

Do laudo produzido pela empresa MiningMath Associates tem-se que:

> *Mineração é um termo que abrange os processos, atividades e indústrias cujo objetivo é a extração de substâncias minerais a partir de depósitos ou massas minerais e o seu tratamento ou processamento para o seu mercado consumidor.*
>
> *Ainda:*
>
> *As operações estão nas minas da unidade de Germano, nos municípios de Ouro Preto e Mariana (MG), onde extrai o minério de ferro e o beneficia em*

três usinas de tratamento de minérios, e em Ubu, na cidade de Anchieta (ES), onde possui quatro usinas de pelotização e um terminal marítimo próprio. Atualmente, tem capacidade para produzir 30 milhões de toneladas.

As unidades são conectadas por três minerodutos de aproximadamente 400 quilômetros de extensão cada um, que transportam a polpa de minério de ferro ao longo de 25 municípios.

Prossegue o laudo:

A tecnologia do mineroduto, sistema de tubulações por onde se transporta minérios a longas distâncias, foi implantada no país pela Samarco, de forma pioneira, e evita o uso de outros modais viários, o que reduz o número de veículos nas estradas e minimiza as emissões de particulados e gases de efeito estufa. Além disso, por meio de sistemas de recirculação, cerca de 90% da água utilizada no sistema é reaproveitada nas operações.

As tubulações passam por uma faixa de servidão - uma pista com 35 metros de largura - e atravessam 25 municípios. Em sua quase totalidade estão enterradas a uma profundidade média de l,30m, o que facilita a movimentação da fauna e dos seres humanos, causa pouca interferência no uso e ocupação do solo, diminui a exposição e suscetibilidade a acidentes. Somente em alguns pequenos trechos, não totalizando 200m, a tubulação se encontra elevada.

A polpa de concentrado é inicialmente bombeada na unidade de Germano e no caminho estações de bombeamento e sistemas de válvulas (item 3, subitens 3.1, 3.2, 3.3 e 3.4, mostrados na figura 1 - ilustração do processo produtivo da Samarco)controlam o fluxo da polpa, que viaja a uma velocidade média de 6 km/h, levando em torno de 66 horas para percorrer todo o trajeto. Estas unidades possuem funções diferenciadas, sendo as estações de bombas utilizadas para impulsionar a polpa de concentrado no seu percurso ao longo da tubulação e vencer as elevações - que chegam a 1.180 metros - e as estações de válvulas a de minimizar os esforços bruscos ou permanentes, de pressão dinâmica e estática, a que a tubulação está submetida durante variações de fluxo, ou seja, alivia a pressão na tubulação causada pela diminuição de elevação até Ubu, que fica no nível do mar, garantindo total segurança à operação e as pessoas.

Conclui o laudo técnico:

Os minerodutos são essenciais no processo de produção das pelotas, assim, a Samarco realiza manutenção corretiva, preventiva e preditiva nos elementos que os compõem e desenvolve programas de monitoramento de processos erosivos. Essas manutenções podem ser próprias ou de empresas contratadas. Para o correto funcionamento e bom desempenho dos minerodutos são consumidos, ainda, insumos como elementos mecânicos, elétricos e hidráulicos, de instrumentação, cal, serviços de limpeza nas instalações e faixa de servidão, elementos das bombas como camisas, pistões, anéis, válvulas, etc.

Por sua vez, no laudo produzido pela empresa EY consta que os minerodutos são utilizados no transporte da polpa do minério resultante do processo de concentração até a área de pelotização.

É de se observar, ainda, que no laudo da empresa EY há descrição pormenorizada dos créditos relacionados aos serviços aplicados ao mineroduto que liga os complexos operacionais da recorrente e com a indicação se é ou não um dispêndio vinculado ao processo produtivo e à geração de receita.

Não logrou êxito a Fiscalização em sua manifestação sobre os aludidos laudos técnicos (Relatório Fiscal) derruir a prova técnica produzida.

Aduz a Fiscalização:

> *Da análise dos laudos em questão, verificamos que os mesmos se fundamentaram em conceitos de insumos **mais elásticos** que aqueles definidos na legislação pertinente, ou seja no artigo 3º das leis n°s 10.637, de 30/12/2002 (PIS) e 10.833, de 29/12/2003 (Cofins), combinados com os artigos 66 e 8º das Instruções Normativas SRF n°s 247, de 21/11/2002 (PIS) e 404, de 12/03/2004 (Cofins).*
>
> *Sendo assim, faz-se necessário esclarecermos mais uma vez que o termo "insumo", para fins de creditamento de PIS e Cofins, não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera custo/despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente, como aqueles que, adquiridos de pessoa jurídica, efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados ã venda ou na prestação do serviço da atividade.*

Percebe-se, então, que a Fiscalização limitou-se a reiterar que a glosa teve por base o conceito restritivo das Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004, as quais, como já dito, são consideradas ilegais pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ.

É clara, portanto, a essencialidade do mineroduto na atividade produtiva da recorrente, consistindo em instrumento necessário e indispensável para a produção do minério.

Neste sentido, assim deliberou o CARF:

> *"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins*
>
> *Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005*
>
> *CRÉDITO. SERVIÇOS USADOS NA LAVRA MINÉRIO OU NA MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTO DE TRANSPORTE DE MINÉRIO.*
>
> *As despesas com serviços utilizados na lavra de minério e na manutenção de mineroduto, cujo minério extraído e transportado é utilizado pela empresa para a produção do bem vendido, geram direito a crédito de Cofins não cumulativa." (Processo 10280.003607/2006-08; Acórdão 3302-002.308; Relator Conselheiro Walber José da Silva; sessão de 25/09/2013).*

Do voto do relator sobre o direito ao crédito pelos serviços prestados em mineroduto, destaco o seguinte excerto:

> *"Conforme Laudo Técnico, o serviço de bombeamento é empregado na manutenção do mineroduto para efetuar o seu desentupimento e inibir a sua corrosão. É, portanto, um serviço de manutenção de um equipamento utilizado no transporte do minério da mina até a unidade fabril em Barcarema.*
>
> *Dois aspectos precisam ser destacados sobre a possibilidade de aproveitamento de crédito em relação à essa despesa. Primeiro, a despesa com transporte de insumo que dá direito ao crédito é a despesa com frete.*

Segundo, a despesa com a manutenção de máquinas e equipamentos empregados na produção do bem destinado a venda dá direito a crédito.

No caso em tela, a situação é bastante peculiar. O minério é extraído no município de Ipixuna e transportado por um mineroduto de 178,3 km para o município de Barcarema, onde fica a planta industrial da Recorrente. Neste transporte, não há que se falar em despesa com frete, posto que frete não há. Resta definir se o mineroduto é ou não um equipamento utilizado na produção do caulim vendido pela Recorrente.

No entendimento deste Conselheiro Relator, o mineroduto é um equipamento utilizado, sim, na produção do caulim vendido pela Recorrente porque é um equipamento indispensável para fazer a matériaprima adentrar na planta industrial da Recorrente. O fato dele ser longo (178,3 km) não lhes tira a característica de integrar o processo produtivo, como o são os equipamentos que utilizam correias transportadoras de minérios do pátio da fábrica para dentro dos galpões onde estão os demais equipamentos de uma indústria de beneficiamento de minério (p. ex.: indústria cerâmica, indústria siderúrgica, etc.).

Sendo, pois, a despesa com bombeamento uma despesa com serviço de manutenção de equipamento utilizado na fabricação do caulim, há que se reconhecer o direito ao crédito da Cofins sobre a mesma."

Pode-se, também, por analogia, por ser o mineroduto um equipamento de transporte, adotar o entendimento de que o transporte (frete) de um produto não acabado como um insumo.

Neste sentido, são os precedentes jurisprudenciais a seguir colacionados:

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

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

COFINS NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE. DIREITO A CRÉDITO. DESPESAS COM O DESCARREGAMENTO DE MERCADORIAS NO PORTO E SEU TRANSPORTE ATÉ A UNIDADE FABRIL POR TUBOVIA. DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA. POSSIBILIDADE.

De acordo com artigo 3º da Lei nº 10.833/03, que é o mesmo do inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637/02, que trata do PIS, pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresária, portanto, capaz de gerar créditos de COFINS não cumulativa sobre despesas com o descarregamento de mercadorias no porto e seu transporte até a unidade fabril por Tubovia, e despesas de armazenagem e fretes na operação de venda. (...) (Processo 11080.722778/2009-93; Acórdão 9303-005.939; Relator Conselheiro Demes Brito; Sessão de 28/11/2017)

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

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

INSUMOS. DEFINIÇÃO. CONTRIBUIÇÕES NÃO-CUMULATIVAS.

(...)

CRÉDITOS DE FRETES ENTRE ESTABELECIMENTOS DE INSUMOS.

Os custos com fretes entre estabelecimentos do mesmo contribuinte para o transporte de insumos a serem utilizados no processo produtivo geram direito a crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativos. (...)." (Processo 10925.002182/2009-21; Acórdão 3302-004.883; Relator Conselheiro José Renato Pereira de Deus; Sessão de 25/10/2017)

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

Período de apuração: 01/04/2006 a 31/07/2006

CRÉDITOS. GASTOS FASES PREPARATÓRIAS DA PRODUÇÃO. POSSIBILIDADE.

As etapas de preparação material da planta para acesso, extração e obtenção dos recursos e insumos minerais, bem como as atividades de acesso, extração, movimentação e tratamento dos minerais assim obtidos, constituem parte do processo de produção para fins de apuração dos créditos dessas contribuições sociais." (Processo 13116.000674/2007-3; Acórdão 3401-003.434; Relator Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira; sessão de 28/03/2017) (nosso destaque)

Assim, voto em dar provimento ao Recurso Voluntário no que diz respeito aos créditos relacionados aos insumos e serviços utilizados no mineroduto por ser este um elemento essencial na atividade produtiva da recorrente, respeitadas as regras de depreciação, conforme inc. III, do § 1° do art. 3° das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

- Aluguel de veículos, máquinas e equipamentos.

Com razão a recorrente.

Geram direito a crédito a ser descontado da contribuição para o PIS e da Cofins apuradas de forma não-cumulativa os gastos com aluguel de veículos, bem como, os gastos com aluguel de máquinas e equipamentos, que são empregados na produção de minério.

Anota a decisão recorrida para negar o direito ao crédito:

"Assim, ratificando o entendimento da fiscalização, não há previsão legal para o desconto de créditos relativos a aluguel de veículos.

E, quanto ao argumento de que a locação em questão seria, em parte, de máquinas e equipamentos, e, portanto, não poderiam ser glosados os créditos relacionados às respectivas faturas, é preciso esclarecer que o simples fato de se tratarem de máquinas e equipamentos os objetos da locação não implica necessariamente no direito ao crédito relativo a essas despesas.

(...)

Sobre a utilização dos equipamentos locados, a reclamante apenas alega que se tratam de caminhões, tratores, etc, sem especificar exatamente qual a sua utilização. Do contrato apresentado, também não se extrai

elementos capazes de esclarecer acerca do emprego de tais equipamentos, e nem tampouco foi juntado aos autos qualquer outro elemento que pudesse fazer prova de que tais equipamentos são, de fato, empregados diretamente em seu processo de extração ou pelotização do minério, em contraponto ao entendimento firmado no procedimento fiscal.

Portanto, devem ser mantidas as glosas efetuadas neste item, inclusive as relativas aos serviços de locação de máquina."

Os veículos, máquinas e equipamentos locados mostram-se como imprescindíveis na atividade produtiva da recorrente sendo utilizados em diversas etapas de seu processo produtivo.

Novamente, para o correto deslinde da questão é importante se reportar ao laudo produzido pela empresa. Sirvo-me do laudo elaborado pela empresa MiningMath Associates:

(i) Cava

No processo de lavra em cava ou de encosta, praticada pela Samarco (Figura 13) (item 1, mostrado na figura 1 - ilustração do processo produtivo da Samarco), a remoção do estéril e minério é conduzida na forma de bancadas

(...)

Pela sua própria natureza, a operação envolve o transporte de quantidades moderadas a grandes de material estéril e minério para fora da cava, à distâncias relativamente longas e à declividades elevadas.

Para complementação das operações de lavra propriamente ditas, são necessárias operações auxiliares que envolvem uma extensa gama de atividades que interagem com diversas áreas da empresa. Essas operações auxiliares, apesar do nome, desempenham papéis fundamentais e são essenciais na lavra dos materiais. Algumas delas ocorrem paralelamente à lavra e outras são preliminares à lavra, ou seja, se algumas dessas operações auxiliares não ocorrerem, não é possível à lavra, por exemplo, a construção e manutenção dos acessos e estradas. Por consequência, sem eles não é possível se chegar à frente de lavra.

Na Samarco, muitas dessas operações auxiliares são executadas por empresas contratadas, sendo os principais serviços prestados relacionados a:

(...)

. Locação de equipamentos (trator, carregadeira, escavadeira, etc.) para a mina.

(ii) Pilha de estéril

Fisicamente o planejamento de lavra objetiva extrair a maior quantidade de minério e a menor quantidade de estéril (material que não é minério e nem possui qualquer interesse econômico, mas que cobre ou não permite a lavra direta do minério e, portanto, necessita ser removido).

Entretanto, muitas vezes a extração do minério ou a sua liberação (minério pronto para extração, livre de estéril, mas que não foi ainda extraído) só é possível quando o estéril é retirado dentro de um cronograma planejado economicamente.

O estéril é descartado em pilhas na sua condição natural. A disposição desse material se dá de forma contínua durante toda a etapa de extração do

minério, depende das áreas disponíveis nas proximidades do empreendimento e deve respeitar normas de segurança e proteção ambiental (Figura 14) (item 1, mostrado na figura 1 -ilustração do processo produtivo da Samarco).

Na Samarco, as diversas atividades que envolvem a construção e operação da pilha de estéril são realizadas por empresas contratadas. Os principais serviços consumidos são:

(...)

. Locação de equipamentos (trator, carregadeira, escavadeira, etc.).

(iii) Britador

A fragmentação ou cominuição é a operação, ou conjunto de operações, que se caracteriza pela redução das dimensões físicas de um dado conjunto de blocos ou partículas. Os principais mecanismos para a quebra são compressão, impacto e cisalhamento.

Genericamente, britagem pode ser definida como conjunto de operações que objetiva a fragmentação de blocos de minérios vindos da mina, levando-os a uma granulometria final ou compatível para posterior processamento.

Dentre os insumos consumidos neste tipo de equipamento tem-se a locação de andaimes (equipamento).

(iv) Peneira e grelha

O objetivo do peneiramento é a separação do material em duas ou mais frações, com partículas de tamanhos distintos, levando-se em conta o tamanho geométrico das partículas em relação às aberturas geométricas existentes no equipamento. Na Samarco essa operação é realizada a seco. Na Figura 17 (item 2, subitem 2.1, mostrado na figura 1 - ilustração do processo produtivo da Samarco) é possível ver um conjunto de peneiras. Os insumos consumidos nesse tipo de equipamento são:

Dentre os insumos consumidos neste tipo de equipamento tem-se a locação de andaimes (equipamento).

(v) Moinho

A moagem é o último estágio da fragmentação. Opera, normalmente, na faixa do centímetro ao micrômetro. Constitui-se de cilindros rotativos onde a fragmentação dos materiais se dá através da movimentação da carga interna, minério e corpos moedores (bolas de aço). Em Germano são utilizados diversos tipos de moinhos de bolas (Figura 18) (item 2, subitem 2.3, mostrado na figura 1 - ilustração do processo produtivo da Samarco) e em duas etapas. É na moagem que é adicionado água ao minério e a essa mistura, água mais minério, dá-se o nome de polpa. Os insumos consumidos nesse tipo de equipamento são:

Dentre os insumos consumidos neste tipo de equipamento tem-se a locação de andaimes (equipamento)

(vi) Flotação

A flotação é um processo de separação aplicado a partículas minerais que explora diferenças nas características de superfície entre as várias espécies presentes numa suspensão aquosa (polpa).

A utilização de reagentes específicos, denominados coletores, depressores e modificadores, permite a recuperação seletiva dos minerais por adsorção em bolhas de ar.

As operações de flotação da Samarco se dão em várias etapas e em equipamentos diferentes, mas o processo é o mesmo. As bolhas de ar sobem à superfície líquida carregando os minerais sem interesse, os quais são removidos numa espuma, enquanto os de interesse econômico são retirados pela parte inferior do equipamento.

Dentre os insumos consumidos neste tipo de equipamento tem-se a locação de andaimes (equipamento).

(vii) Espessador

A operação de espessamento faz a separação sólido-líquido (minério mais água). Pode ter como objetivos a recuperação/recirculação de água, a preparação de polpas com porcentagem de sólidos adequada a etapas subsequentes, desaguamento final de concentrados e preparação de rejeitos para o descarte (Figura 22) (item 2, subitens 2.6 e 2.12, mostrado na figura 1 - ilustração do processo produtivo da Samarco).

Dentre os insumos consumidos neste tipo de equipamento tem-se a locação de andaimes (equipamento).

(viii) Bombas, tanques e tubulações

A partir do momento que é adicionado água ao processo, tem-se o que é chamado de polpa (minério mais água). A partir de então, todo o transporte de polpa e alimentação dos equipamentos seguintes são realizados por conjuntos de bombas, tanques e tubulações (item 2, subitens 2.10 e 2.13, mostrado na figura 1 - ilustração do processo produtivo da Samarco). Assim, nos circuitos e processos de moagem, ciclonagem, flotação e espessamento tem-se conjuntos de bombas, tanques e tubulações necessários para que essas operações possam ocorrer. Os insumos consumidos nesses equipamentos são:

Dentre os insumos consumidos neste tipo de equipamento tem-se a locação de andaimes (equipamento).

(ix) Barragem de rejeito

Inerente à atividade de mineração, está a geração de enorme quantidade de rejeitos, resíduos dos processos de beneficiamento e que apresentam na sua composição partículas de rocha, água e as substâncias químicas envolvidas no processo de beneficiamento. Realizar a disposição desses rejeitos de forma segura e econômica, levando em consideração as melhores técnicas e tecnologias disponíveis, é primordial para as mineradoras.

Além disso, devido a sua importância e essencialidade no empreendimento mineiro, o plano para a disposição desses rejeitos (item 2, subitem 2.11, mostrado na figura 1 - ilustração do processo produtivo da Samarco) é uma requisito legal, está previsto nas normas reguladoras de mineração (NRM19), deve fazer parte do plano de lavra junto aos requerimentos de registro de extração, licença e concessão de lavra, do plano de aproveitamento econômico (PAE), para obtenção de guia de utilização e quando exigido pelo DNPM.

Dentre os principais serviços consumidos tem-se:

. Locação de equipamentos (escavadeiras, carregadeiras e caminhões) para barragem.

(x) Barragem captação de água

As águas das minas, dos concentradores, de drenagem e das barragens de rejeito são direcionadas para uma barragem de água, conhecida como barragem Santarém (item 2, subitem 2.11, mostrado na figura 1 - ilustração do processo produtivo da Samarco), e dessa é feita a captação de água que retorna para o processo. A recirculação de águas dentro de um projeto mineiro é uma requisição legal e está prevista nas normas reguladoras de mineração (NRM19). Assim, essa barragem é de fundamental importância para as operações da empresa.

Dentre os principais serviços consumidos tem-se:

. Locação de equipamentos (escavadeiras, carregadeiras e caminhões) para barragem.

(xi) Barragem

No município de Matipó, na estação de bombas, existe uma barragem de segurança (item 3, mostrado na figura 1 - ilustração do processo produtivo da Samarco) para atender emergência. Ela pode ser utilizada em casos de ruptura ou entupimento da tubulação, manutenção na tubulação ou estação de bombas ou quando necessário. Nesses casos a polpa pode ser direcionada para essa barragem para posterior recuperação e bombeamento.

Dentre os principais serviços consumidos tem-se:

. Locação de equipamentos (escavadeiras, carregadeiras e caminhões) para barragem.

(xii) Espessador

A operação de espessamento faz a separação sólido-líquido (minério mais água). Pode ter como objetivos a recuperação/recirculação de água, a preparação de polpas com porcentagem de sólidos adequada a etapas subsequentes, desaguamento final de concentrados e preparação de rejeitos para o descarte.

Dentre os insumos consumidos neste tipo de equipamento tem-se a locação de andaimes (equipamento).

(xiii) Preparação de matérias-primas

Para que as pelotas adquiram características físicas, químicas e metalúrgicas específicas para utilização em reatores de redução, insumos essenciais são acrescentados, tais como calcário, bentonita ou aglomerante orgânico e carvão. Esses insumos são recebidos e passam por processos de preparação, específico para cada insumo (item 4, subitens 4.6, 4.11, 4.12 e 4.13, mostrados na figura 1 -ilustração do processo produtivo da Samarco).

Dentre os insumos consumidos neste tipo de equipamento tem-se a locação de andaimes (equipamento).

(xiv) Píer

É toda estrutura que avança sobre o mar (Figura 43) (item 6, mostrado na figura 1 -ilustração do processo produtivo da Samarco). Essa estrutura suporta o transportador de correia, o carregador de navio e é onde ocorre toda a operação de carregamento de navios.

O píer faz parte do processo dinâmico e integrado de produção, tem capacidade para receber e atracar dois navios a mesmo tempo, visando dar flexibilidade às etapas de carregamento de navios, que podem ocorrer a qualquer momento - fora do horário comercial, em finais de semana e feriados - e está sujeito a condições do tempo, de maré e características próprias dos navios.

Dentre os principais serviços consumidos tem-se:

. Contratação de serviços e aluguel de equipamentos

Para algumas operações no píer, pode ocorrer que equipamentos da Samarco estejam indisponíveis ou sejam inadequados ou, ainda, que ela não possua os equipamentos necessários. Assim, para esses casos, se faz necessária à contratação de serviços e/ou aluguel de equipamentos, como exemplos, serviços de rebocador e portuários para atracagem de navios e/ou locação de rebocadores, locação de dragas para serviços de manutenção do píer, etc.

Todos esses serviços são essenciais para as operações de carregamento, pois visam otimizar o tempo dos carregamentos e, por consequência, todo o processo produtivo da Samarco, garantindo a segurança das embarcações, tripulantes e trabalhadores, de toda estrutura e operação do píer e permitindo que a Samarco possa exportar seus produtos.

Como visto, a locação de máquinas, equipamentos e veículos é imprescindível para a atividade produtiva de recorrente, sendo lícito o crédito.

A própria legislação permite tal creditamento, conforme expressamente disposto nas Leis 10637/2002 e 10833/03):

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

(...)

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

Da Câmara Superior de Recursos Fiscais, destaco os seguintes precedentes que vão ao encontro da tese da recorrente:

"Asunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/08/2004 a 31/08/2004

CONCEITO DE INSUMO.

O termo "insumo" utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. Sua justa medida caracteriza-se como o elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais.No caso julgado, são exemplos de insumos: serviços de decapeamento, de lavra, de locação, serviços de limpeza e passagem (remoção de minério para permitir a passagem de veículos extratores de caulim), óleo diesel e o óleo combustível tipo A-BPF. (Processo 13204.000114/2004-47; Acórdão

9303-005.629; Relator Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza; Sessão de 19/09/2017) (destaque nosso)

Do voto condutor, ressalto:

"Sobre os dispêndios com a locação de equipamentos empregados na produção (extração do minério), a própria RFB já a entende cabível o creditamento, conforme dispôs na Solução de Consulta Cosit nº 2, de 14 de janeiro de 2016:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS NÃO CUMULATIVIDADE.

CRÉDITOS. ALUGUEL DE PRÉDIOS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. UTILIZAÇÃO NAS ATIVIDADES DA EMPRESA. IMÓVEL LOCADO PARA ALOJAMENTO DE TRABALHADORES EM LOCALIDADE ONDE A PESSOA JURÍDICA NÃO POSSUI SEDE OU FILIAL.

As despesas relativas a aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos admitem a apuração de créditos para os fins previstos no art. 3o , IV da Lei nº 10.833, de 2003, desde que atendidos todos os requisitos normativos e legais, entre eles, o de serem efetivamente utilizados nas atividades da empresa.

Para tanto, é irrelevante se a locação e a utilização dos bens se dão em localidade onde a pessoa jurídica possua sede ou filial." (destaque do original)

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

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

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

.Cabe a constituição de crédito da COFINS não-cumulativa sobre os valores relativos as despesas com bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumo na produção da empresa - atividade de extração mineral, incluindo a etapa de remoção de rejeitos / resíduos, em respeito ao critério da essencialidade à atividade do sujeito passivo.

COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. REMOÇÃO DE REJEITOS / RESÍDUOS NA MINERAÇÃO. ATIVIDADE DA EMPRESA. ALUGUEL DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

Cabe a constituição de crédito da COFINS não-cumulativa sobre os valores relativos as despesas com aluguel de máquinas e equipamentos, utilizados na atividade da empresa - atividade de extração mineral, incluindo a etapa de remoção de rejeitos / resíduos, por força do art. 3º, inciso IV, da Lei 10.833/03." (Processo 10680.724278/2009-64. Acórdão 9303-005.288; Relatora Conselheira Tatiana Midori Migiyama; sessão de 22/06/2017)

Assim, voto em dar provimento ao Recurso Voluntário no que diz respeito aos créditos relacionados às locações de veículos, máquinas e equipamentos.

- Locação de Dragas, locação de reboque, serviço de rebocador, serviços portuários

Novamente, possui razão a recorrente em seu pleito.

A decisão recorrida assim anota:

"Como já explicitado no item anterior (sobre aluguel de veículos), os créditos relacionados a despesas com aluguéis de máquinas e equipamentos, previstos no art. 3º, IV, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, não podem ser entendidos de forma ampla e irrestrita. Tais equipamentos precisam ser utilizados nas atividades da empresa, no caso, de mineração.

Assim, no que diz respeito às despesas de locação ou afretamento aqui tratadas, tiveram como objeto embarcação, dragas, e reboques, o que, por si só, já implica em outro tipo de utilidade, que não a de servir à extração ou industrialização do minério, mas de seu transporte. Desta forma, não poderiam tais despesas terem seus créditos descontados, nos termos no referido dispositivo legal.

(...)

Somente é devido o crédito da contribuição para o PIS e da Cofins incidente sobre as essas despesas, caso os serviços tenham sido aplicados ou consumidos na prestação de serviços portuários. Desta forma, seria preciso ficar caracterizado que a contribuinte exerceu atividade de transporte e navegação, inclusive auferindo receitas na prestação desses serviços, de forma que pudesse aproveitar os créditos relativos aos serviços constantes nas planilhas 20, 21 e 22 , que fossem essenciais ao exercício dessa atividade.

Essa condição, contudo, não foi comprovada, ou seja, não foram apresentados elementos capazes de atestar que as despesas incorridas foram empregadas na atividade de transporte e navegação no interior do porto ou se nas atividades de escoagem do minério produzido pela própria empresa. Para tanto, necessário se faz que a interessada mantenha escrituração efetuada de forma individualizada, acompanhada dos documentos que lhe dêem suporte, que permitam a correta distinção entre as despesas vinculadas à exportação de minério e as despesas vinculadas aos serviços de transporte e navegação prestados a terceiros, inclusive com a comprovação das receitas auferidas em função da atividade portuária mencionada.

Por fim, há ainda a alegação da empresa de que as dragas locadas não foram utilizadas somente nas atividades do porto, mas também na própria mineração, em Mariana/MG. Nas notas fiscais apontadas pela reclamante, os serviços discriminados se referem a drenagem e bombeamento de águas da barragem de Fundão.

Ora, a barragem é o local onde são depositados e tratados os rejeitos industriais e, portanto, embora imprescindível para a atividade de produção do minério, não se confunde com a atividade de produção, não podendo os serviços nela empregados serem considerados como "insumos" para a produção de minério."

A decisão merece ser reformada.

Geram direito a crédito a ser descontado da contribuição para o PIS e da Cofins apuradas de forma não-cumulativa os gastos com locações de dragas e reboques. Também, dão direito ao crédito os serviços relacionados ao porto, por serem essenciais a atividade da recorrente

O laudo da empresa MiningMath Associates pontua a essencialidade de tais serviços para a consecução das atividades da recorrente.

As dragas locadas foram utilizadas na atividade denominada no laudo como "bacias de polpa" assim descrita:

> *Bacias de polpa (item 4, subitem 4.7, mostrado na figura 1 - ilustração do processo produtivo da Samarco) são bacias existentes, dentro da unidade de Ubu, para recebimento de polpa. Tem também a função de proteger a operação em casos de emergência, como exemplos, queda de energia elétrica, paradas nas usinas, quebra de equipamentos que causem parada de produção, etc.*

Em tal atividade é insumido o serviço de locação de dragas.

Já em relação às locações de reboque, serviços portuários e de rebocador, também é de se prover o recurso.

Consta do laudo referido:

> *Dos pátios de estocagem as pelotas são retiradas por retomadoras de roda de caçambas e enviadas por transportadores de correia até o terminal marítimo próprio, para clientes em todo o mundo.*
>
> *No porto (item 6, mostrado na figura 1 - ilustração do processo produtivo da Samarco), localizado em Ponta Ubu, em Anchieta (ES), a Samarco possui um píer com 313 metros de comprimento, dois berços de atracação e profundidade de até 18,7 metros, com capacidade para receber embarcações de até 308 metros de comprimento e cargas de até 210 mil toneladas.*

Denota-se, então, preenchido o requisito da essencialidade para que faça jus a recorrente ao seu pleito.

Desta forma, dou provimento ao recurso.

- Serviços de limpeza, recolhimento e transporte de rejeitos

Geram direito a crédito a ser descontado da contribuição para o PIS e da Cofins apuradas de forma não-cumulativa os gastos com serviços que são comprovadamente empregados diretamente na produção de minério.

Os serviços de limpeza, recolhimento e transporte de rejeitos estão vinculados ao processo produtivo da recorrente e por isso lhe dão o direito ao creditamento.

No caso específico, nas atividades produtivas desenvolvidas pela recorrente, a necessidade de limpeza, recolhimento e transporte de rejeitos são indissociáveis do seu processo produtivo, ou seja, são intrínsecos à atividade produtiva, a limpeza, recolhimento e transporte de

rejeitos, pois sem isso, inclusive prejuízos de orcem ambiental podem ser gerados.

Dos argumentos da recorrente, destaco:

> *Como já foi visto, o minério de ferro passa por diversos subprocessos durante a sua produção. Tais mecanismos possuem sistemas de perdas indesejadas, contudo não são 100% eficazes ao ponto de evitar o escape de material. Estas perdas acabam ficando acumuladas no chão ou depositadas nos equipamentos e, com o passar do tempo, passam a atrapalhar o próprio funcionamento do maquinário.*
>
> *Dessa feira, a limpeza industrial ganha vital importância na medida em que evita o acúmulo desses resíduos e possibilita a sua reutilização no processo produtivo. Aqui é preciso deixar claro que o resíduo não é descartado após a limpeza, mas sim é reinserido no processo produtivo da Recorrente.*

Foram acostados aos autos elementos suficientes para a caracterização como indispensáveis ao processo produtivo os serviços de limpeza, recolhimento e transporte de rejeitos.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais acolhe a tese da recorrente, conforme decisão a seguir reproduzida:

> *"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*
>
> *Período de apuração: 01/10/2006 a 31/10/2006*
>
> *COFINS. CONCEITO DE INSUMO.*
>
> *O termo "insumo" utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. Sua justa medida caracteriza-se como o elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais.*
>
> *No caso julgado, são exemplos de insumos ácido sulfúrico, óleo combustível BPF, inibidor de corrosão e <u>serviços de remoção de rejeitos industriais.</u>*
>
> *Recurso Especial do Procurador negado" (Processo 10280.722549/2011-74; Acórdão 9303-004.657; Relator Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza; Sessão de 15/02/2017) (destaque nosso)*

Em recente julgado proferido no processo 15504.724365/2012-71, que tratava da atividade de mineração, por maioria de votos, foi dado provimento ao recurso para reverter a glosa em relação aos serviços de tratamento de resíduos industriais e serviços de transporte de resíduos industriais. Vejamos:

> *"Por maioria de votos, em dar provimento ao recurso para reverter a glosa em relação aos serviços de tratamento de resíduos industriais e serviços de transporte de resíduos industriais. Vencido o Conselheiro Jorge Freire. Designada redatora a Conselheira Thais de Laurentiis para o voto vencedor."*

Outras decisões do CARF são favoráveis à recorrente:

"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/10/2006

PIS NÃO-CUMULATIVO. HIPÓTESES DE CRÉDITO. ART. 3º, II, DAS LEIS 10.637/2002 E 10.833/2003. CONCEITO DE INSUMO. APLICAÇÃO E PERTINÊNCIA COM AS CARACTERÍSTICAS DA ATIVIDADE PRODUTIVA. DEMONSTRAÇÃO.

O conceito de insumo, que confere o direito de crédito de PIS/Cofins não-cumulativo, não se restringe aos conceitos de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, tal como traçados pela legislação do IPI. A configuração de insumo, para o efeito das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, depende da demonstração da aplicação do bem e serviço na atividade produtiva concretamente desenvolvida pelo contribuinte. A falta desta demonstração impede o reconhecimento do direito de crédito.

INDÚSTRIA DE ALUMINA. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMO NA PRODUÇÃO. Em relação à atividade industrial de produção de alumina, deve ser reconhecido o direito de crédito pela aquisição de óleo combustível BPF, ácido sulfúrico e inibidor de corrosão, bem como de transporte de remoção de rejeitos e resíduos, por se tratarem de bens e serviços aplicados na produção. (...)" (Processo 10280.722549/2011-74; Acórdão 3403-002.765; Relator Conselheiro IVAN ALLEGRETTI; Sessão de 25/02/2014) (nosso destaque)

"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. CRÉDITOS DE ICMS CEDIDOS A TERCEIROS. NÃO INCIDÊNCIA. RE 606.107/RS-RG.

Não incidem a Contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS sobre créditos de ICMS cedidos a terceiros, conforme decidiu definitivamente o pleno do STF no RE no 606.107/RS, de reconhecida repercussão geral, decisão esta que deve ser reproduzida por este CARF, em respeito ao disposto no art. 62-A de seu Regimento Interno.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

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, consequentemente, à obtenção do produto final. São exemplos de insumos os combustíveis utilizados em caminhões da empresa para transporte de matérias primas, produtos intermediários e embalagens entre seus estabelecimentos, e as despesas de remoção de resíduos industriais. (...)." (Processo 11065.001083/2009-62; Acórdão 3403-002.783; Relator Conselheiro Rosaldo Trevisan; Sessão de 25/02/2014) (nosso destaque)

Assim, voto em dar provimento ao Recurso Voluntário no que diz respeito ao item serviços de limpeza, recolhimento e transporte de rejeitos.

- Serviços de topografia, operações de efluentes, serviços de drenagem, análises físicas e químicas

Geram direito a crédito a ser descontado da contribuição para o PIS e da Cofins apuradas de forma não-cumulativa os gastos com serviços empregados na produção de minério.

A decisão recorrida afirma:

> *"Nenhum dos serviços aqui tratados, como ensaios químicos e análises minerológicas, constantes na(s) Nota(s) Fiscal(ais) apresentada(s), são empregados diretamente na produção do minério, embora não se possa negar a sua importância para o melhor desempenho dessa atividade. Portanto, estão corretos os fundamentos utilizados pela fiscalização para glosar esses créditos."*

O decisum *merece reforma.*

Tais serviços são necessários e indispensáveis na atividade da recorrente, o que lhe garante o direito ao creditamento.

Na atividade desenvolvida pela recorrente não há como se processar a extração de minério sem a realização dos serviços de topografia, operação de efluentes,serviços de drenagem, análises físicas e químicas.

Novamente, importante repisar os argumentos da recorrente:

> *Novo engano: no processo integrado, as análises físicas e químicas são realizadas ao longo do processo, pois sem a composição correta do produto em elaboração, o produto final estará comprometido. A nota fiscal em anexo expedida pela empresa PCM Processamento e Caracterização Mineral Ltda, localizada no município de Ouro Preto/MG, traz em seu corpo todos os serviços prestados, o que comprova a irregularidade da autuação (...).*
>
> *(...)*
>
> *Quanto ao tratamento de efluentes, temos exigência legal que não pode ser ignorada. De um lado, a legislação ambiental diz que isso é essencial e obrigatório e a legislação tributária diz que não é essencial e sim dispensável?*

Está claro que serviços de topografia, operação de efluentes,serviços de drenagem, análises físicas e químicas são essenciais à atividade de recorrente.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais, em relação ao tema e envolvendo empresa mineradora, assim tem decidido:

> *"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*
>
> *Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006*
>
> *PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. MINERAÇÃO. INSUMOS.*
>
> *Cabe a constituição de crédito do PIS/Pasep não-cumulativo sobre os valores relativos as despesas com bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumo na produção da empresa - atividade de extração mineral, incluindo a etapa de remoção de rejeitos / resíduos, em respeito ao critério da essencialidade à atividade do sujeito*

passivo. No caso vertente, é de se constituir, por conseguinte, o r. crédito sobre os serviços de remoção de camada vegetal, trator de esteira para depósito de estéril, análise e testes em laboratório, escavação de estéril, remoção de rejeito, escavação e carga, serviços auxiliares de deslocamento, raspagem e transporte do solo, transporte de estéril, serviços auxiliares de desmatamento e desmatamento/destocamento, bem assim os gastos com óleo diesel consumido na escavação de estéril, transporte de estéril e escavação e carga de rejeitos. (...)" (Processo 10680.724275/2009-21; Acórdão 9303-005.287; Relatora Conselheira TATIANA MIDORI MIGIYAMA; Sessão de 22/06/2017) (destaque nosso)

No mesmo sentido:

"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.

Insumos, para fins de creditamento da contribuição social não cumulativa, são todos aqueles bens e serviços que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, que sejam neles empregados direta ou indiretamente. Os gastos com a contratação de serviços de prospecção, sondagens e de geologia guardam relação de pertinência e essencialidade com o processo de lavra de minérios e ensejam o creditamento com base nos gastos efetivamente comprovados." (Processo 16682.720441/2012-81; Acórdão 3402-002.669; Relatora Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula; sessão de 24/02/2015) (nosso destaque)

Assim, considerando a atividade da recorrente, voto em dar provimento ao Recurso Voluntário no que diz respeito ao item serviços de topografia, operações de efluentes, serviços de drenagem, análises físicas e químicas.

- Serviços e insumos utilizados na operação, manutenção e conservação das Usinas Hidrelétricas próprias

Mais uma vez, com razão a recorrente.

Para evitar o enfado, adoto como fundamento decisório, a jurisprudência do CARF que se amolda ao caso.

Cito os seguintes precedentes:

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

Período de apuração: 01/10/2008 a 30/06/2010

(...)

NÃO-CUMULATIVIDADE. ENERGIA ELÉTRICA. DISPÊNDIOS COM OS ENCARGOS PELO USO DOS SISTEMAS DE TRANSMISSÃO E DISTRIBUIÇÃO DA ENERGIA ELÉTRICA. DIREITO AO CRÉDITO.

Na apuração do PIS e Cofins não-cumulativos podem ser descontados créditos sobre os encargos pelo uso dos sistemas de transmissão e distribuição da energia elétrica produzida pelo contribuinte ou adquirida de terceiros." (Processo 19515.720304/2012-67; Acórdão 3302-004.821;

Relatora Conselheira Maria do Socorro Ferreira Aguiar; Sessão de 24/10/2017).

"(...)

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/10/2008 a 30/06/2010

.NÃO-CUMULATIVIDADE. ENERGIA ELÉTRICA. DISPÊNDIOS COM OS ENCARGOS PELO USO DOS SISTEMAS DE TRANSMISSÃO E DISTRIBUIÇÃO DA ENERGIA ELÉTRICA. DIREITO AO CRÉDITO.

Na apuração do PIS e Cofins não-cumulativos podem ser descontados créditos sobre os encargos pelo uso dos sistemas de transmissão e distribuição da energia elétrica produzida pelo contribuinte ou adquirida de terceiros. (...)" (Processo 19515.720304/2012-67; Acórdão 3302-004.821; Relatora Conselheira Maria do Socorro Ferreira Aguiar; sessão de 24/10/2017)

Importante, também, o consignado pelo Conselheiro Valcir Gassen no processo 10972.000033/2009-62:

"Como está claro nos autos a atividade de produção de nióbio pelo Contribuinte requer, além do sistema de abastecimento e tratamento de água, a existência de uma subestação de energia elétrica, visto que a energia elétrica recebida da concessionária CEMIG precisa, necessariamente, receber um processo de adequação da tensão para que possa ser aplicada aos equipamentos industriais.

Observa-se ademais que no Laudo de Funcionalidade elaborado pela requerente (fls. 445 a 586 processo n° 13.646.000183/200451) se demonstra que 99% da energia consumida é destinada ao processo produtivo do Contribuinte e que menos de 1% destina-se as atividades administrativas da indústria.

Em conclusão, a água e a energia elétrica são indispensáveis as atividades de processamento do minério pelo Contribuinte, e, assim sendo, os equipamentos e as máquinas utilizados no tratamento desses insumos com o fito de tornar possível a sua utilização, pela adequação técnica que a atividade requer, devem ser considerados como itens utilizados no processo produtivo de acordo com o previsto na Lei n° 10.833/03, que assim dispõe:

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

(...)

VI- máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;'

Logo, respeitando o princípio da essencialidade, é cabível o creditamento dos valores relativos a depreciação do Centro de Custo ENE – Subestação Energia Elétrica, visto que está sendo diretamente utilizado, no sentido de necessário e essencial, ao sistema produtivo em discussão, portanto, voto em prover o Recurso Voluntário neste tema."

Ora, se o entendimento perfilhado nos acórdãos referidos admitem os créditos sobre os encargos pelo uso dos sistemas de transmissão e distribuição da energia elétrica produzida pelo contribuinte ou adquirida de terceiros, nada mais justo que, de igual modo, seja reconhecido o direito pelo serviços e insumos utilizados na operação, manutenção e conservação das usinas hidrelétricas próprias que geram a energia elétrica indispensável à recorrente.

Assim, dou provimento ao recurso neste tópico.

- Serviços relacionados à manutenção civil

Em relação a tal tópico comungo com o entendimento da recorrente.

As barragens da recorrente são indissociáveis do seu processo produtivo de mineração, pois sem elas é impossível efetuar o beneficiamento do minério de ferro. O mesmo se aplica aos demais itens deste tópico, como por exemplo, desassoreamento, manutenção mecânica e paradas técnicas.

Como alegado pela recorrente as benfeitorias foram realizadas em imóvel de sua propriedade e essencial à sua atividade produtiva.

Não há como a empresa operar se não efetuar serviços de construção civil, como por exemplo, na barragem de rejeitos, barragem da captação de água, barragem,

Assim, considerando a complexidade das atividades da empresa e por todo o exposto na presente decisão é de se prover o recurso neste tópico, respeitadas as regras de depreciação, conforme inc. III, do § 1° do art. 3° das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

- Combustíveis

Mais uma vez, com razão a recorrente.

A decisão recorrida, data venia, *de modo equivocado, limitou a apuração da Contribuição para o PIS e da Cofins não-cumulativas, afirmando ser possível 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.*

Considerando a atividade produtiva de recorrente os combustíveis consumidos nos veículos utilizados na mina geram crédito em seu favor.

O CARF assim tem decidido de modo reiterado, inclusive pela Câmara Superior de Recursos Fiscais:

> *"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*
>
> *Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008*
>
> *(...)*
>
> *CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.*

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, consequentemente, à obtenção do produto final. São exemplos de insumos os combustíveis utilizados em caminhões da empresa para transporte de matérias primas, produtos intermediários e embalagens entre seus estabelecimentos, e as despesas de remoção de resíduos industriais." (Processo 11065.001083/2009-62; Acórdão 3403-002.783; Relator Conselheiro Rosaldo Trevisan; Sessão de 25/02/2014) (destaque nosso).

"COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES UTILIZADOS NOS SETORES PRODUTIVOS

Constatado que os combustíveis e lubrificantes são utilizados no processo fabril, eis que direcionados aos equipamentos de fabricação das rações balanceadas para as aves, ao sistema de comedouros, às campânulas de aquecimento ou às máquinas de aquecimento, aos motores de ventilação, dentre outros, é de se impor a constituição de crédito das contribuições sobre os gastos com os referidos combustíveis e lubrificantes.

CONCEITO DE INSUMO. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

Os gastos com serviços de conserto de motores elétricos, de aferição de balanças, de lavagem de veículos, de pá carregadeira, de retroescavadeira, mecânicos, de recapagem de pneus, de assistência técnica em veículos, de aferição elétrica de troca de rolamentos e de conserto de motor utilizados diretamente no processo produtivo devem ser considerados serviços essenciais à atividade do sujeito passivo, gerando direito a constituição de crédito das contribuições ao PIS e à Cofins." (Processo 10935.004861/2010-50; Acórdão 9303-005.679; Relator Conselheiro Demes Brito, sessão de 19/09/2017)

"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

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

PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. MINERAÇÃO. INSUMOS.

Cabe a constituição de crédito do PIS/Pasep não-cumulativo sobre os valores relativos as despesas com bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumo na produção da empresa - atividade de extração mineral, incluindo a etapa de remoção de rejeitos / resíduos, em respeito ao critério da essencialidade à atividade do sujeito passivo.No caso vertente, é de se constituir, por conseguinte, o r. crédito sobre os serviços de remoção de camada vegetal, trator de esteira para depósito de estéril, análise e testes em laboratório, escavação de estéril, remoção de rejeito, escavação e carga, serviços auxiliares de deslocamento, raspagem e transporte do solo, transporte de estéril, serviços auxiliares de desmatamento e desmatamento/destocamento, bem assim os gastos com óleo diesel consumido na escavação de estéril, transporte de estéril e escavação e carga de rejeitos." (Processo 10680.724275/2009-21; Acórdão 9303-005.287; Relatora Conselheira Tatiana Midori Migiyama; Sessão de 22/06/2017) (destaque nosso)

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

Período de apuração: 01/07/2006 a 31/07/2006

COFINS NÃO CUMULATIVA.CRÉDITOS. ÁCIDO SULFÚRICO. COMBUSTÍVEIS E SERVIÇOS DE REMOÇÃO DE REJEITOS INDUSTRIAIS.

É legítima a tomada de crédito da contribuição não cumulativa em relação às aquisições de insumos como por exemplo óleo BPF, o carvão energético, o ácido sulfúrico, o inibidor de corrosão e os serviços de transporte de rejeitos industriais por integrarem o custo de produção do produto exportado (alumina)." (Processo 10280.004605/2006-28; Acórdão 3301-003.654; Relator Conselheiro Valcir Gassen; sessão de 24/05/2017)

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

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO.

A expressão "bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda" deve ser interpretada como bens e serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação e na prestação de serviços, no sentido de que sejam bens ou serviços inerentes à produção ou fabricação ou à prestação de serviços, independentemente do contato direto com o produto em fabricação, a exemplo dos combustíveis e lubrificantes." (Processo 12893.000363/2008-82; Acórdão 3302-004.628; Conselheiro Relator Paulo Guilherme Déroulède; sessão de 27/07/2017)

Assim, dou provimento ao recurso neste tópico, ressaltando, ainda, que deve a unidade de origem proceder à correta recomposição do crédito.

Diante do exposto, dou provimento parcial ao recurso para manter o direito ao creditamento da recorrente em relação ao PIS, referente a (i) serviços prestados no mineroduto; (ii) aluguel de veículos, de máquinas e equipamentos; (iii) locação de dragas, reboque, serviço de rebocador e portuários; (iv) serviços de limpeza, recolhimento e transporte de rejeitos; (v) serviços de topografia, operações de efluentes, serviços de drenagens, análises físicas e químicas; (vi) usinas manutenção e conservação; (vii) obras de construção civil e (viii) combustíveis.

Por fim, esclareço no que tange aos créditos concedidos em relação (i) aos serviços prestados no mineroduto e (ii) a obras civis e outros serviços sobre máquinas e equipamentos concede-se, respeitadas as regras de depreciação, conforme inc. III, do § 1° do art. 3° das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Destaque-se que, não obstante o processo paradigma se referir à Contribuição para o PIS, a decisão ali prolatada se aplica nos mesmos termos à Cofins.

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, a turma decidiu por dar provimento parcial ao recurso para manter o direito ao creditamento da recorrente em relação ao PIS, referente a (i) serviços prestados no mineroduto; (ii) aluguel de veículos, de máquinas e equipamentos; (iii) locação de dragas, reboque, serviço de rebocador e portuários; (iv) serviços de limpeza, recolhimento e transporte de rejeitos; (v) serviços de topografia, operações de efluentes, serviços de drenagens, análises físicas e químicas; (vi) usinas manutenção e conservação; (vii) obras de construção civil e (viii) combustíveis.

No que tange aos créditos concedidos em relação (i) aos serviços prestados no mineroduto e (ii) a obras civis e outros serviços sobre máquinas e equipamentos, devem ser respeitadas as regras de depreciação, conforme inc. III, do § 1° do art. 3° das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

É o voto.

(assinado digitalmente)

Winderley Morais Pereira