



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

**Processo n°** 11516.000925/2009-11  
**Recurso n°** 1 Voluntário  
**Acórdão n°** **3803-003.874 – 3ª Turma Especial**  
**Sessão de** 31 de janeiro de 2013  
**Matéria** COFINS-PER/DCOMP  
**Recorrente** INDÚSTRIA CARBONÍFERA RIO DESERTO LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2008

COFINS NÃO-CUMULATIVO. UTILIZAÇÃO DE CRÉDITOS.

Os pagamentos referentes às aquisições de serviços de terraplanagem e destinação final de resíduos sólidos, monitoramento do ar e outros serviços necessários a recuperação do meio ambiente, conferem direito a créditos da COFINS, porque esses serviços são aplicados ou consumidos diretamente na produção de bens destinados à venda, em consonância com o disposto na legislação de regência.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

Insumo dedutível para efeito de Cofins não-cumulativa, são todos aqueles relacionados diretamente com a produção do contribuinte e afetem as receitas tributadas pela contribuição social. E quando o cumprimento das obrigações ambientais impostas pelo Poder Público, como condição para o funcionamento da empresa, gerem despesas, estas devem ser consideradas insumos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar provimento parcial ao recurso, por maioria de votos, nos termos do voto do relator. Vencido o Conselheiro Alexandre Kern, que restringiu o provimento à reversão das glosas de créditos atinentes aos custos de recuperação ambiental assumidos no TAC. Fez sustentação oral: Dr. Luciano Lemos Spader, OAB/RS n° 27.811.

(assinado digitalmente)

**Alexandre Kern - Presidente**

(assinado digitalmente)

Juliano Lirani - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alexandre Kern, Juliano Eduardo Lirani, Hécio Lafatá Reis, Belchior Melo de Sousa, Jorge Victor Rodrigues e Fábria Regina Freitas.

## Relatório

Cuida-se de PER/DCOMP com a finalidade de ressarcimento da COFINS, correspondente ao primeiro trimestre de 2008, com fundamento em créditos oriundos da aquisição de insumos utilizados “supostamente” no processo produtivo.

Inicialmente cumpre esclarecer que se trata de empresa que possui como objeto social bastante extenso, sendo que cabe destacar: *produção, a pesquisa, a lavra, a extração, a industrialização, a comercialização, a importação e a exportação de quaisquer substâncias minerais e vegetais, tais como antracito para tratamento de água, construção de Estações de Tratamento de Água; prestação de serviços na área laboratorial de análises químicas e físicas em geral.*

Em que pese o amplo objeto social da empresa, o cerne da lide repousa exclusivamente em relação ao conceito de insumo vinculado a aquisição de produtos e serviços adquiridos pela empresa em especial no tocante as atividades de extração, beneficiamento e comercialização de carvão mineral.

Às fls. 132 e seguintes consta Informação Fiscal, por meio do qual o agente fazendário cita a legislação afeta a contribuição, bem como as Instruções Normativas da SRF n.º 404/2004 e 247/2002, com a intenção de demonstrar que o Recorrente creditou-se indevidamente e ao arrepio do conceito de insumo contido na legislação federal e ressalta que os produtos sobre os quais recaiu a glosa estão arrolados na planilha anexa às fls. 119 a 127, por não estarem relacionados ao processo produtivo.

Às fls. 148/166 sobreveio a Manifestação de Inconformidade contra o Despacho Decisório que acolheu na íntegra as conclusões da repartição de origem e homologou apenas parcialmente o pedido do contribuinte, conforme se verifica às fls. 141/142.

Já às fls. 192 e seguintes consta a Decisão 07-25.801 – 4ª Turma da DRJ/FNS, cuja ementa segue abaixo:

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL ANO-*

*CALENDÁRIO: 2008*

*PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO OU  
RESSARCIMENTO. COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA  
DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA A  
CARGO DO CONTRIBUINTE*

*No âmbito específico dos pedidos de restituição,  
compensação ou ressarcimento, é ônus do  
contribuinte/pleiteante a comprovação minudente da  
existência do direito creditório.*

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

*ANO-CALENDÁRIO: 2008*

*NÃO-CUMULATIVIDADE. HIPÓTESES DE  
CREDITAMENTO.*

*No âmbito do regime não-cumulativo de apuração da contribuição, somente geram créditos passíveis de utilização pelo contribuinte aqueles custos, despesas e encargos expressamente previstos na legislação, não estando suas apropriações vinculadas a sua obrigatoriedade ou a caracterização de sua essencialidade na atividade da empresa.*

*REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE  
INSUMOS.*

*No regime da não-cumulatividade da contribuição, para fins de creditamento de valores, somente são considerados como insumos: as matérias primas, os produtos intermediários e o material de embalagem, que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de sua aplicação direta no processo produtivo do bem destinado à venda; e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados diretamente na produção ou fabricação do produto destinado à venda.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

Com efeito, conforme se pode observar a DRJ manifestou-se no sentido de que o contribuinte não provou o seu direito e se limitou a apenas alegar que os gastos são indispensáveis e obrigatórios para manter a mina de extração de carvão em funcionamento e reclama pela correta interpretação da legislação e pelo afastamento da IN da SRF n.º 247/2002.

A decisão “a quo” comenta que o Recorrente relacionou os gastos glosados que compreende gerar créditos, todavia, não demonstrou, a partir da planilha elaborada pelo agente fazendário, quais daquelas notas fiscais, a DRJ deveria considerar para que o Despacho Decisório fosse reformado em seu favor.

Importante fazer contar no relatório, que a decisão de primeira instância menciona que no PAF n.º 13963.000565/2005-73 a Recorrente juntou diversos documentos que possuem correlação com notas fiscais para as quais se pretendem os créditos, quais sejam:

- a) Termos emitidos pela Fundação do Meio Ambiente — FATMA;
- b) Acordos Coletivos de Trabalho e aditivos;
- c) Termo de Convênio com a Universidade do Extremo Sul de Santa Catarina — UNESC;

- d) Ofícios do Departamento Nacional de Produção Mineral;
- e) Contratos de prestação de serviços de limpeza e conservação e vigilância; contratos de prestação de serviços relacionados à manutenção do equilíbrio e controle do impacto ambiental.

A DRJ afirma ainda que os serviços de consertos e manutenção de motores; consertos de bombas hidráulicas, empilhadeiras, reformas de materiais, rodantes, etc., apresentaram também correlação com notas fiscais relacionadas pelo agente fazendário na planilha que fundamentou a glosa.

Os julgadores comentam também que há gastos para os quais o contribuinte pleiteia créditos que não constam relacionados na planilha elaborada pelo auditor fiscal e o Recorrente não apresentou na Manifestação de Inconformidade cópia de notas fiscais.

Assim, no entender da decisão de primeiro grau, o Recorrente deixou de instruir adequadamente os autos com documentos que demonstre o seu direito e inclusive deixou de provar se realmente ocorreu a glosa sobre os seguintes gastos, *sobre os quais a DRJ não se manifestou*: (i) correias transportadoras no interior da mina; (ii) cabos elétricos; (iii) mangueiras; (iv) material de iluminação; (v) energização de máquinas e equipamentos; (vi) suprimento de água de alta pressão; (vii) controle e prevenção de pneumoconiose; (viii) equipamento de proteção individual; (ix) mudas de roupa; (x) exames médicos e laboratoriais; (xi) assistência ao trabalhador acidentado; (xii) vale alimentação; (xiii) aquisição de caixas de papelão; (xiv) embalagens BIG BAG; (xv) etiquetas; (xvi) explosivos e cursos técnicos relativos a operação de explosivos.

Insiste a DRJ no sentido de que se equivocou o contribuinte quando utiliza o critério da “essencialidade” ou “obrigatoriedade” da despesa para definir o conceito de insumo. No seu entender, o conceito de insumo, deve ser aquele previsto na IN da SRF n.º 247/2002, ou seja, somente as matérias primas, os produtos intermediários e o material de embalagem, que sofram alterações, desgaste, dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de sua aplicação direta no processo produtivo do bem destinado à venda; e serviços aplicados na produção de produtos postos a venda.

Já em relação aos contratos firmados com a empresa GR Terraplanagem Ltda., a DRJ destaca que a Recorrente deixou de apresentar notas fiscais de prestação de serviços. No seu entender, estas notas seriam úteis para demonstrar os valores glosados e a vinculação com o processo produtivo. De qualquer forma, os julgadores consideram que essas notas fiscais são aquelas anexas às fls. 475/479 do PAF n.º 13963.000565/2005-73.

No tocante as despesas com manutenção de máquinas e equipamentos, retífica de motores, consertos de bombas hidráulicas, empilhadeiras, reformas de materiais rodantes, etc., a DRJ pondera que a Recorrente não trouxe aos autos qualquer prova de que estes serviços tenham sido utilizados em máquinas e equipamentos pertencentes da cadeia produtiva da empresa.

No recurso voluntário, o contribuinte cita o Acórdão n.º 3202-00.226 – 2ª Câmara – 2ª Turma Ordinária julgado em 08 de dezembro de 2010, para fundamentar a tese de que deve ser considerado como insumo toda e qualquer despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ e não da legislação aplicada ao IPI, uma vez que a materialidade de tal tributo é diferente da materialidade da COFINS e PIS.

Assim, em suas razões recursais, a empresa insiste na tese de que o conceito de insumo trazido pela IN da SRF n.º 247/2002 não se aplica ao caso em exame, por restringir o direito subjetivo ao creditamento previsto no art. 195 do Texto Constitucional e na Lei.

A empresa lembra que a exploração de uma mina de carvão, difere da atividade industrial habitual em que os maquinários ficam instalados num galpão industrial, pois a mina localiza-se no campo e ao redor de vegetação nativa e cursos de água e por esse motivo a rigidez da legislação ambiental.

Protesta pelo reconhecimento de crédito em relação a todas as despesas indispensáveis e obrigatórias à exploração, ao beneficiamento e a produção do carvão mineral. Ressalta que o Ministério Público Federal, Ministério Público Estadual, Fundação do Meio Ambiente — FATMA, Departamento Nacional de Produção Mineral e o Ministério do Trabalho impõe exigências, que caso descumpridas, inviabilizam o funcionamento da mina.

A empresa insiste em afirmar que a Fazenda Nacional não reconheceu créditos sobre as seguintes despesas: (i) turfas ambientais; (ii) terraplenagem; (iii) análise da água dos córregos arroios e rios; (iv) análise de solo; (v) recomposição da vegetação nativa; (vi) dragagem das bacias de decantação do carvão; (vii) tratamento de efluentes líquidos da mineração e respectivo beneficiamento e decantação do carvão; (viii) topografia; (ix) auditorias ambientais; (x) projetos de conservação e reparação de meio-ambiente; (xi) análises de lodo flotado; (xii) coleta de resíduos e serviços de elaboração de RIMA;

Reclama ainda os créditos em relação as despesas com: (i) correias transportadoras no interior da mina; (ii) cabos elétricos; (iii) mangueiras; (iv) material de iluminação; (v) energização de máquinas e equipamentos; (vi) suprimento de água de alta pressão; (vii) controle e prevenção de pneumoconiose; (viii) equipamento de proteção individual; (ix) uniforme; (x) exames médicos e laboratoriais; (xi) assistência ao trabalhador acidentado; (xii) vale alimentação; (xiii) aquisição de caixas de papelão; (xiv) embalagens BIG BAG; (xv) etiquetas; (xvi) explosivos e cursos técnicos relativos a operação de explosivos; (xvii) consertos de bombas hidráulicas, (xviii) empilhadeiras; (xix) reformas de materiais rodantes; (xx) consertos e manutenção de motores; (xxi) leite; (xxii) água; (xxiii) cálculos estruturais para muro e suporte de rampa; (xxiv) recarga de extintores; (xxv) pilares de sustentação; (xxvi) auditorias de certificação de qualidade e de procedimentos como as ISSO; (xxvii) serviços técnicos de geologia da mineração; (xxviii) pino e bucha do britador; (xxviii) soldas permanentes; (xxix) copos plásticos e serviços prestados pela empresa GR Terraplenagem Ltda.

Ainda destaca que em relação aos bens que gerem créditos apurados sobre a depreciação ou amortização, faz-se obrigatório o recálculo dos valores dos créditos devidos na proporção e equivalência destas depreciação/amortização.

Por fim, requer a reforma do acórdão hostilizado e a homologação integral dos créditos pleiteados.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Juliano Lirani

O recurso voluntário é tempestivo e por isso merece ser conhecido.

A lide no presente processo administrativo gira em torno do conceito de insumo em relação aquisições de produtos e serviços em função da produção de carvão mineral.

Conforme se extrai da decisão da DRJ, foram homologados parcialmente os créditos pleiteados, sob o argumento de que o contribuinte desrespeitou a redação da IN da SRF n.º 247/2002, razão pela qual as aquisições de vários produtos e serviços, relacionados na planilha anexa, já citada no relatório, foram glosadas pela fiscalização.

#### Controversa em Relação à Extensão da Glosa

O agente fazendário informou em seu relatório que a glosa recaiu apenas em relação aos produtos e serviços que “não” estavam vinculados diretamente ao processo produtivo e cita especificamente: aquisições de cartuchos para impressora, serviços de conservação e limpeza, sementes, serviços relacionados a preservação do meio ambiente, serviços de vigilância e consultoria, impressão gráfica, encadernações, transporte de trabalhadores, etc, conforme planilha já citada.

Já o contribuinte insiste que a glosa teve por objeto não apenas os produtos e serviços descritos na planilha citada pelo agente fiscal, mas também a aquisição de outros serviços e produtos, conforme menciona no Recurso Voluntário, ou seja, despesas com correias transportadoras, os cabos elétricos e mangueiras, iluminação/energização, ligação com as máquinas e equipamentos, suprimento da água em alta pressão, controle e prevenção de pneumoconiose, equipamento de proteção individual, mudas de roupa, exames médicos e laboratoriais, assistência ao trabalhador acidentado, vale alimentação, aquisição de caixas de papelão, embalagens BIG BAG, etiquetas e explosivos e cursos em relação aos explosivos, manutenção de motores, empilhadeira e bombas hidráulicas.

Conforme dito em relatório, os julgadores de primeiro grau já haviam identificado que o contribuinte pleiteou créditos em relação aos produtos e serviços, citados no parágrafo anterior, que não estavam indicados na planilha apresentada pela fiscalização. Assim, no tocante a esses serviços e produtos, a DRJ conclui que o contribuinte não apresentou prova de que os mesmos estavam relacionados com o processo produtivo e por isso negou também o creditamento.

#### Das Provas Produzidas pelo Contribuinte e da Análise do PAF 13963.000565/2005-73

No PAF n.º 13963.000565/2005-73, o contribuinte trouxe várias provas de seu direito e que merecem ser analisadas com atenção.

Cumpra informar inclusive que a própria DRF à fl. 874 PAF 13963.000565/2005-73, comenta que as provas juntadas serão úteis para todos os processos administrativos do contribuinte em que se pleiteiam os créditos de PIS/PASEP e COFINS. Assim, deve ser afastado qualquer argumento no sentido de que o Recorrente deveria ter trazido as provas específicas para o presente processo.

Em relação às provas de interesse do contribuinte, vale citar as seguintes:

Número das fls.	Descrição do contrato de prestação de serviços, notas fiscais e outras provas
-----------------	---

140/149	Termo de Acordo Judicial celebrado entre o Recorrente e a Procuradoria da República de Criciúma. Nesta ação judicial a interessada era Ré na Ação Civil Pública n.º 2000.72.040025.43-9 e tinha por objeto a Recuperação de Áreas Degradadas.
150/161	Termo de Ajusta de Conduta firmado entre a Recorrente e o MPF/MP-SC/FÁTMA/DNPM, com a finalidade de obrigar aquele a recuperar o meio ambiente.
162/172	Termo de Ajuste de Conduta celebrado entre a FÁTMA e o contribuinte, com o fito de obrigar este a realizar auditorias ambientais.
177/188	Acordo Coletivo de Trabalho que obriga o contribuinte a realizar o transporte gratuito dos trabalhadores; realizar o controle e prevenção de pneumoconiose; fornecer equipamento de proteção individual aos trabalhadores, bem como roupas, água potável e custear exames médicos e laboratoriais.
189	Termo Aditivo ao Acordo de Coletivo de Trabalho, por meio do qual a interessada foi obrigada a fornecer leite aos empregados.
216/238	Contrato de transporte de trabalhadores.
239/467	Contrato de prestação de serviços de vigilância, limpeza e conservação.
468	Contrato de venda a Recorrente pela CSN rejeitos de carbono fino. Vale citar esse contrato porque na seqüência o contribuinte irá pleitear os créditos em relação ao transporte e destinação final desses rejeitos.
470/479	Contrato de prestação de serviços de recuperação ambiental e manuseio de carvão mineral e rejeitos celebrado com a empresa GR Terraplanagem. Neste contrato há a previsão para a prestação dos serviços de escavação, carga, transporte, etc.
475 550/555 746	Contrato de prestação de serviços de recuperação ambiental.
483/489	Contrato firmado com a GR Terraplanagem com o objetivo de que fossem prestados serviços de terraplanagem e drenagem para a área de reposição de rejeitos.
490 783/796	Nota fiscal emitida pela GR Terraplanagem para a prestação de serviços de recuperação ambiental.
494	Nota fiscal emitida pela empresa PROFAMI em razão da aquisição de pallets.

497	Nota fiscal emitida em razão da prestação dos serviços de construção de muro de contenção, pintura de banheiro, emenda, manutenção de redutor de correias, manutenção elétrica e serviço de guincho.
498/499	Nota fiscal referente a conserto de motor.
501/503	Relação de empresas fornecedoras de produtos e serviços.
504/508 542/545 586/591 601/605 724/727	Contrato de prestação de serviços com a finalidade de que esta realize a coleta de resíduos sólidos.
509/522 826/829	Contrato de prestação de serviços planialtimétricos e anteprojeto de recuperação de área ambiental.  Contrato de prestação de serviços planialtimétricos, projeto de drenagem etc.
523/525	Contrato de prestação de serviços de dimensionamento de pilares de minas.
526/531	Contrato de prestação de serviços de geomecânica e avaliação dos parâmetros de qualidade das camadas que foram o teto e o piso da mina.
532/539	Contrato de prestação de serviços de diagnóstico ambiental nas áreas impactadas pela mineração por meio de avaliação da flora e fauna visando a avaliação da reabilitação de áreas degradadas.
592/595	Contrato de prestação de serviços de elaboração de Estudos de Impacto Ambiental e Relatório de Impacto sobre o Meio Ambiente (FIA/RIMA).
596/598	Contrato de Ensaio técnico.
606/744	Contrato de concessão de certificação e direito de uso de logomarca.
703/809	Contrato de locação de máquinas e equipamentos para aterro com o intuito de recuperação ambiental.
709/712 738/743 760/763 802/805	Contrato de prestação de serviços para a realização de Estudos de Ambientais.
713/723	Contrato de prestação de serviços de Estudos Hidrológicos.

764/766	Contrato de prestação de serviços de acompanhamento das etapas de elaboração de diagnóstico ambiental.
771	Contrato de prestação de serviços de monitoramento do ar na área de influência das minas.
772/825	Contrato de prestação de serviços com o objetivo de obtenção da Licença Ambiental Prévia.
780/782	Contrato de prestação de serviços de terraplanagem com a finalidade de promover a recuperação ambiental.
835/841	Contrato de prestação de serviços de auditoria ambiental.
848/853	Ofício expedido pelo DNPM em relação ao Plano de Fechamento das Minas.
780/782	Contrato de prestação de serviços de análise de risco ambiental da atividade mineradora

#### Das Aquisições de Bens e Serviços que Geram Créditos

Assim, considerando a planilha anexa aos autos em que estão relacionados os serviços e produtos glosados pela fiscalização, ou seja, excluídos do creditamento da contribuição, reconhecimento do pleito do contribuinte em relação todas as despesas ocorridas em razão das prestações de serviços vinculados ao meio ambiente, dado que estas despesas somente ocorreram em função das imposições decorrentes do Acordo Judicial de Conduta e dos Termos de Ajuste de Conduta celebrados com Ministério Público Federal, Ministério Público Estadual e FÁTMA.

Assim, partindo da planilha elaborada pelo agente fazendário, concedo créditos em relação às aquisições de serviços e produtos mencionados na tabela abaixo, por compreender que estes são essenciais para o processo produtivo da empresa e ainda por estas despesas terem decorrido de imposição do Poder Público:

<b>Data da Emissão da NF</b>	<b>Nome do Fornecedor</b>	<b>CNPJ</b>	<b>Descrição da aquisição do material ou serviço</b>
05/10/2005	FUNDACAO EDUC. DE CRICIUMA - FUCRI	836610740001-04	MEIO AMBIENTE
18/10/2005	MINERACAO FORQUILHA LTDA	028957300001-23	MEIO AMBIENTE
04/10/2005	MINERACAO FORQUILHA LTDA	028957300001-23	MEIO AMBIENTE

10/10/2005	GR TERRAPLANAGEM LTDA	809829450001-95	MEIO AMBIENTE
10/10/2005	GR TERRAPLANAGEM LTDA	809829450001-95	MEIO AMBIENTE
18/10/2005	GR TERRAPLANAGEM LTDA	809829450001-95	MEIO AMBIENTE
17/11/2005	RADAR SERVICOS LTDA	722566540001-91	MEIO AMBIENTE
17/11/2005	ELIZANDRO MENEGAZ FELISBERTO ME	059189060001-03 35	MEIO AMBIENTE
18/11/2005	GR TERRAPLANAGEM LTDA	809829450001-95 5	MEIO AMBIENTE
01/12/2005	COMERCIAL AGRICOLA VALE AZUL LTDA	782077500001-26	SEMENTES
02/12/2005	TISCOSKI & CIA. LTDA.	. 828384340006-34	SEMENTES
01/12/2005	COMERCIAL AGRICOLA VALE AZUL LTDA	782077500001-26	SEMENTES
09/12/2005	RADAR SERVICOS LTDA	722566540001-91	MEIO AMBIENTE
05/12/2005	AQUAFLOT INDUSTRIAL LTDA	043226940001-34	MEIO AMBIENTE
08/12/2005	GR TERRAPLANAGEM LTDA	809829450001-95	MEIO AMBIENTE
16/12/2005	2005 ELIZANDRO MENEGAZ FELISBERTO ME	059189060001-03	MEIO AMBIENTE
16/12/2005	MINERACAO FORQUILHA LTDA	028957300001-23	MEIO AMBIENTE

16/12/2005	LOUBER LTDA ME	022548730001-56	MEIO AMBIENTE
20/12/2005	METRO EXTRACAO DE ARGILA LTDA	061675240001-58	MEIO AMBIENTE
21/12/2005	ENGEMIL IND.COM .MAQUINAS EQUIP.SERVICOS	069474540001-50	MEIO AMBIENTE
15/12/2005	GR TERRAPLANAGEM LTDA.	809829450001-95	MEIO AMBIENTE

Questão semelhante já foi analisada pelo CARF no PAF n.º 13053.000112/200518 pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, por meio do Acórdão n.º 930301.740, julgado em 09.11.2011 – 3ª Turma:

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

*Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004*

*COFINS. INDUMENTÁRIA. INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. ART. 3º LEI 10.833/03.*

*Os dispêndios, denominados insumos, dedutíveis da Cofins não cumulativa, são todos aqueles relacionados diretamente com a produção do contribuinte e que participem, afetem, o universo das receitas tributáveis pela referida contribuição social. A **indumentária imposta pelo próprio Poder Público na indústria de processamento de alimentos exigência sanitária que deve ser obrigatoriamente cumprida é insumo inerente à produção da indústria avícola, e, portanto, pode ser abatida no cômputo de referido tributo. (grifo)***

*Recurso Especial do Procurador Negado.*

Conforme se extrai do julgado acima, o insumo não deve em hipótese alguma estar restrito às matérias-primas, aos produtos intermediários e aos materiais de embalagem e outros bens que *sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação*, em razão do caráter restritivo não imposto pela lei e pelo Texto Constitucional.

Evidentemente que no caso em tela não se está tratando de insumos aplicados na produção alimentícia, conforme o julgado administrativo colacionado, todavia, por outro lado, *as despesas com a proteção do meio ambiente são geradas em função de uma imposição do Poder Público* e neste caso é inexigível conduta diversa por parte do contribuinte. Além do que, é verdade que sem cumprir ao rígido controle ambiental, por certo que a empresa não estaria autorizada a extrair o carvão mineral, ou seja, estaria impossibilitada de realizar o seu processo produtivo.

Logo, compreendo que deve ser reconhecido o direito aos créditos pleiteados para todas as despesas relacionadas de alguma forma com a recuperação do meio ambiente, ainda que não estejam relacionadas na planilha elaborada pela repartição de origem, uma vez **que esses serviços são essenciais ao funcionamento da empresa**, ou seja: risco ambiental,

recuperação ambiental, auditorias ambiental, terraplanagem para recuperação ambiental, prestação de serviços com o objetivo de obtenção da Licença Ambiental Prévia, prestação de serviços de monitoramento do ar na área de influência das minas, serviços de acompanhamento das etapas de elaboração de diagnóstico ambiental, serviços de estudos hidrológicos, locação de máquinas e equipamentos para aterro com o intuito de recuperação ambiental, de ensaio técnico, serviços de elaboração de Estudos de Impacto Ambiental e Relatório de Impacto sobre o Meio Ambiente (FIA/RIMA), prestação de serviços de diagnóstico ambiental nas áreas impactadas pela mineração por meio de avaliação da flora e fauna visando a avaliação da reabilitação de áreas degradadas, prestação de serviços de geomecânica e avaliação dos parâmetros de qualidade das camadas que foram o teto e o piso da mina, prestação de serviços de dimensionamento de pilares de minas, prestação de serviços planialtimétricos, anteprojeto de recuperação de área ambiental e drenagem, serviços de coleta de resíduos sólidos.

Ainda assiste razão ao contribuinte quando requer os créditos em relação a depreciação dos bens do ativo imobilizado, principalmente quando o fiscal nada comenda a respeito, bem mesmo o julgador de primeiro grau, uma vez que os contribuintes sujeitos a incidência não-cumulativa do PIS/COFINS, em relação aos bens adquiridos, podem descontar créditos calculados sobre os encargos de depreciação, nos termos da legislação aplicável. Assim, podem gerar direito a estes créditos as depreciações das empilhadeiras, bombas hidráulicas, motores etc, desde que registrados no ativo imobilizado.

#### Das Aquisições de Bens e Serviços que Não Geram Créditos

Por outro giro, observo que o contribuinte deseja ver aplicado ao conceito de insumo a legislação do IRPJ para efeito de credimento da COFINS e PIS/PASEP. Todavia, penso que não lhe assiste razão, pois caso o legislador desejasse, teria permitido aos contribuintes a dedução das despesas operacionais, em outras palavras, nem ao mar, mas também nem à terra.

Assim, seguindo esse raciocínio, não é possível reconhecer o direito creditório em relação às despesas com o transporte de funcionários, fornecimento de água, leite, pintura de banheiro, material de limpeza, material de escritório, refeição, vigilância, limpeza, encadernação, controle e prevenção de pneumoconiose, fornecer equipamento de proteção individual etc, pois estas despesas não podem ser consideradas insumo para efeito de creditamento, ainda que o Acordo Coletivo de Trabalho tenha obrigado a empresa a fornecer, equipamento de proteção aos funcionários, aquisição de caixas de papelão, bem como o fornecimento de água e leite aos seus funcionários. Por certo que estes 2 (dois) últimos produtos, dentre outros, não apresentam nenhuma relação com o processo produtivo de uma mina de extração de carvão mineral e por isso agiu bem a fiscalização em glosá-los.

Neste sentido, cito Apelação Cível n.º 00054351120104036102 – TRF 3ª Região, DJF de 03.08.2012, Desembargadora Cecília Marcondes:

*APELAÇÃO. MANDADO DE SEGURANÇA. PIS E COFINS. CREDITAMENTO. REFEIÇÕES, CONVÊNIO MÉDICO, VALE-TRANSPORTE, UNIFORME E SEGURO DE VIDA. IMPOSSIBILIDADE. 1. As Leis n.º 10.637/2002 (PIS) e n.º 10.833/2003 (COFINS) disciplinam a não-cumulatividade das contribuições PIS e COFINS, dispondo sobre os limites objetivos e subjetivos para a implementação dessa técnica de tributação.*

(...)

***7. Resta claro que as despesas com refeições, convênio médico, vale-transporte, uniforme e seguro de vida não se qualificam como insumos, pois não são bens ou serviços utilizados diretamente no processo de fabricação/produção dos produtos comercializados pela impetrante.(...)***

*Apelação Improvida.*

A mesma sorte ocorre em relação às despesas resultantes das aquisições com correias transportadoras, os cabos elétricos e mangueiras, iluminação/energização, ligação com as máquinas e equipamentos, suprimento da água em alta pressão e aquisição de caixas de papelão, pois penso que aqui falhou a interessada ao não ter demonstrado se estes produtos foram efetivamente aplicados na atividade de extração mineral.

Ainda não deve ser concedido crédito em relação as despesas com a manutenção de empilhadeiras, bombas hidráulicas, material rodante, esteiras, motores, uma vez que as notas fiscais anexas às fls. 498/499 do PAF n.º 13963.000565/2005-73, referentes a serviços de conserto de motor, não provam que estes serviços tenham sido realizados em equipamentos relacionados com o processo produtivo da empresa, ainda mais quando estas notas fiscais não são coincidentes com nenhuma das notas fiscais glosas e citadas na planilha elaborada pelo agente fazendário.

Cumpre ainda observar que embora a empresa tenha juntado aos autos as notas fiscais anexas às fls. 498/499 do PAF n.º 13963.000565/2005-73, referentes a serviços de conserto de motor, por outro lado não há provas de que estes serviços tenham sido realizado em equipamentos relacionados com o processo produtivo da empresa, ainda mais quando estas notas fiscais não são coincidentes com nenhuma das notas fiscais glosas e citadas na planilha elaborada pelo agente fazendário.

Quanto às despesas com aquisições de explosivos e cursos em relação aos mesmos, penso que estas despesas estão relacionadas com o processo produtivo. Entretanto, o contribuinte não instruiu os autos com notas fiscais de aquisição e nem mesmo contratos de prestação de serviços em relação aos cursos de operacionalização destes explosivos, razão pela qual não demonstrando o seu direito não há fundamento para o reconhecimento dos créditos neste particular. O mesmo diga-se em relação às despesas com embalagens e etiquetas.

#### Da Elaboração do Conceito de Insumo

É preciso ter em mente que a não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da Cofins é diversa daquela do IPI, visto que a previsão legal possibilita a dedução dos valores de determinados bens e serviços suportados pela pessoa jurídica dos valores a serem recolhidos a título dessas contribuições, calculados pela aplicação da alíquota correspondente sobre a totalidade das receitas por ela auferidas. Como se verifica na técnica de arrecadação dessas contribuições, não há propriamente um mecanismo não cumulativo, decorrente do creditamento de valores das entradas de bens que sofrerão nova incidência em etapa posterior da cadeia produtiva, nos moldes do que existe para aquele imposto (IPI). Seus créditos possuem natureza financeira.

Outra constatação não menos importante é a de que a hipótese de incidência dessas contribuições adota o faturamento mensal, assim entendido como o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação

contábil o que significa que os tributos não têm sua materialidade restrita apenas aos bens produzidos, mas sim à aferição de receitas.

Deve ainda ser fixada a premissa de que as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 ampliaram a definição de "insumos", não se limitando apenas aos elementos físicos que compõem o produto, conforme no IPI. Neste sentido são os ensinados de Marco Aurélio Grego em *Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS*, Revista Fórum de Direito Tributário RFDT, ano 1, n. 1, jan.2003, Belo Horizonte.

Com foco nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, as IN da SRF ns. 247/02 e 404/04 não têm condições de trazer para a COFINS e PIS o conceito de insumo aplicado ao IPI, sob pena de ir de encontro com a vontade do legislador no que se refere ao princípio da não-cumulatividade.

Disso tudo se conclui que a definição de "insumos" para efeito do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002 (PIS) e mesmo artigo da Lei n. 10.833/2003 (COFINS) exige que: a) não é preciso que ocorra o consumo do bem ou que a prestação do serviço esteja em contato direto com o produto, logo é possível admitir apenas o emprego indireto no processo produtivo; b) o bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou para viabilizá-los, conseqüentemente aqui se mostra importante a pertinência ao processo produtivo e por fim que a produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição e aqui chama à atenção a essencialidade ao processo produtivo.

A essencialidade do bem ou serviço é fundamental para que estes sejam considerados insumo. É importante que o processo produtivo dependa da aquisição do bem ou serviço e do seu emprego direto e inclusive o emprego indireto também.

## Conclusão

Ante o exposto, conheço do recurso voluntário e lhe dou parcial provimento para reconhecer direito ao creditamento em relação a todas as despesas com preservação com o meio ambiente, nos termos do voto e bens do ativo imobilizado em razão da depreciação.

(assinado digitalmente)

Juliano Lirani - Relator