



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

Processo n° 15504.724382/2017-13
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3301-006.099 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de abril de 2019
Matéria Contribuição para o PIS/PASEP e COFINS
Recorrente MMX MINERAÇÃO S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2013 a 01/09/2014

CONCEITO DE INSUMOS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE.

São insumos, para efeitos do inciso II do artigo 3º da lei nº 10.637/2002, todos os bens e serviços essenciais ao processo produtivo e à prestação de serviços para a obtenção da receita objeto da atividade econômica do seu adquirente, podendo ser empregados direta ou indiretamente no processo produtivo, cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo e da prestação do serviço, comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica.

Desta forma, deve ser estabelecida a relação da essencialidade do insumo (considerando-se a imprescindibilidade e a relevância/importância de determinado bem ou serviço, dentro do processo produtivo, para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela pessoa jurídica) com o objeto social da empresa, para que se possa aferir se o dispêndio realizado pode ou não gerar créditos na sistemática da não cumulatividade, Sendo esta a posição do STJ, externada no voto do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, ao julgar o RE nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo, ao qual está submetido este CARF, por força do § 2º do Artigo 62 do Regimento Interno do CARF.

DISPÊNDIOS COM FRETE. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE INSUMOS E DE PRODUTOS EM ELABORAÇÃO OU SEMI ELABORADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA.

A transferência de minérios extraídos de minas para a usina onde será beneficiado para que seja obtido o produto final constitui-se em etapa essencial e imprescindível para a manutenção do processo produtivo, mormente quando se considera a distância que separa as unidades mineradoras da usina e a diversidade de locais onde se situam as minas.

Ademais, é característica da atividade da empresa a produção do próprio insumo, até mesmo como forma se certificar de que não haverá interrupção ou comprometimento do processo produtivo.

Assim, essencial e imprescindível a contratação de frete junto à terceira pessoa jurídica para transferência entre estabelecimentos da mesma empresa, frete este pago em decorrência do transporte de minerais das minas até a usina onde é obtido o produto final, no caso, minério de ferro beneficiado, caracterizando-se este dispêndio como insumo.

Portanto, em sendo insumos, os valores decorrentes da contratação de fretes de transporte de insumos (matérias-primas) e produtos em elaboração ou semi-elaborados entre estabelecimentos da mesma empresa geram créditos da Contribuição ao PIS/Pasep na sistemática não cumulativa.

DISPÊNDIOS COM FRETE. DE PRODUTOS ACABADOS - MINÉRIO DE FERRO JÁ BENEFICIADO DESTINADO À EXPORTAÇÃO. FRETE NO TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA E ARMAZÉNS PARA ESTOQUE AGUARDANDO EXPORTAÇÃO E TERMINAIS PORTUÁRIOS PARA EXPORTAÇÃO.

Os dispêndios com frete de produtos já beneficiados e vendidos, ou seja, os minérios beneficiados, já vendidos, cujo transporte é feito para terminais portuários ou mesmo para armazéns com o objetivo de aguardar o embarque para o exterior caracterizam-se como produtos vendidos cujo frete é suportado pelo vendendor, onde o crédito é garantido por dispositivo legal, neste caso, o inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003.

USINA DE MINÉRIO DE FERRO. GASTOS COM INSUMOS NA FASE PRÉ BENEFICIAMENTO.

Diante da essencialidade dos gastos incorridos para pesquisa, preparação do terreno, escavação, extração para obtenção do minério, matéria prima básica da atividade da recorrente, tais gastos devem gerar créditos para a Contribuição do PIS/PASEP e COFINS no sistema da não cumulatividade, por serem essenciais para a obtenção da receita da atividade desenvolvida. Incluem-se nesta fase os gastos com manutenção da infra estrutura das minas.

MINÉRIO DE FERRO. GASTOS COM O BENEFICIAMENTO DO MINÉRIO .

Diante da essencialidade dos gastos incorridos para pesquisa, preparação do terreno, escavação, extração para obtenção do minério, matéria prima básica da atividade da recorrente, tais gastos devem gerar créditos para a Contribuição do PIS/PASEP e COFINS no sistema da não cumulatividade, por serem essenciais para a obtenção da receita da atividade desenvolvida

GASTOS COM INSUMOS POR OBRIGAÇÃO LEGAL

Incluem-se nesse conceito os gastos com consultoria ambiental (com o objetivo de obtenção de licenças ambientais, pesquisas e estudos técnicos são necessários), os gastos com prestação de consultoria e monitoramento de vibração das cavidades naturais existentes no terreno de lavra de minérios, gastos com prestação de serviços de execução e prospecção espeleológica. Não se enquadram nesse conceito os gastos com prestação de serviços de medicina do trabalho e segurança, por serem comuns a todas as empresas, portanto não essencial e relevante para obtenção da receita vinculada a atividade da recorrente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, , por maioria de votos, dar parcial provimento para reverter as glosas referentes: fretes de insumos e produtos semi elaborados entre estabelecimentos da empresa (unidade mineradora e complexo industrial de beneficiamento de minério - usina); fretes com transporte de produtos acabados/beneficiados já destinados à exportação; gastos com insumos na fase de pré-beneficiamento; gastos com o beneficiamento do minério; gastos com insumos por obrigação legal. Vencida a conselheira Liziane Angelotti Meira, que manteve a glosa de fretes entre estabelecimentos.

Assinado digitalmente

Winderley Morais Pereira - Presidente.

Assinado digitalmente

Ari Vendramini - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Winderley Morais Pereira (Presidente), Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques D'Oliveira, Salvador Cândido Brandão Junior, Marco Antonio Marinho Nunes, Semíramis de Oliveira Duro, Valcir Gassen e Ari Vendramini (Relator)

Relatório

1. Os presentes autos tiveram origem em procedimento de fiscalização para verificação dos créditos da não cumulatividade, relativos a receitas de exportação, objetos dos PER – PEDIDOS ELETRÔNICOS DE RESSARCIMENTO, aqui relacionados, da Contribuição para o PIS/PASEP NÃO CUMULATIVA e da COFINS NÃO CUMULATIVA. Vinculados a tais PER estavam Declarações de Compensação -DCOMPs, também transmitidas eletronicamente pela ora recorrente, sendo que para cada PER foi vinculado um processo administrativo, como demonstrado na tabela. Os processos administrativos estão apenas a estes autos.

PIS/PASEP NÃO CUMULATIVA

PERÍODO DE APURAÇÃO	PER Nº	PROCESSO ADM Nº
1º TRIM 2013	07863.33572.140613.1.1.08-1944	10680.902569/2017-18
2º TRIM 2013	13539.58117.160813.1.1.08-2730	10680.902570/2017-34
1º TRIM 2014	17839.05923.270614.1.1.08-7016	10680.904482/2017-77
2º TRIM 2014	10601.11364.141014.1.1.08-0400	10680.904485/2017-19
3º TRIM 2014	23840.16224.091214.1.1.08-5643	10680.904486/2017-55

COFINS NÃO CUMULATIVA

PERÍODO DE APURAÇÃO	PER Nº	PROCESSO ADM Nº
1º TRIM 2013	22860.92415.140613.1.1.09-0419	10680.902568/2017-65
2º TRIM 2013	27279.46428.160813.1.1.09-7390	10680.902571/2017-89
1º TRIM 2014	38881.14812.270614.1.1.09-7662	10680.904483/2017-11

2º TRIM 2014	20115.88267.141014.1.1.09-4906	10680.904484/2017-66
3º TRIM 2014	41431.13586.091214.1.1.09-0731	10680.904487/2017-08

2. Dos trabalhos de fiscalização foram formalizados os lançamentos por autos de infração, por descumprimento da legislação de regência dos tributos, sendo glosados os créditos apurados, sob a fundamentação constante do Termo de Verificação Fiscal e tabelas anexas de fls. 89/116, constantes destes autos digitais. Estes autos de infração são o objeto dos presentes autos, tendo como reflexos os processos a estes apensados.

3. Por economia processual e por bem descrever os fatos, adotamos o relatório do Acórdão da DRJ/JUIZ DE FORA, combatido nestes autos pela recorrente :

Trata-se de autos de infração lavrados contra a empresa acima identificada, em que foram lançados Cofins, no valor principal de R\$ 6.483.588,64, e PIS, no valor principal de R\$ 1.407.621,21, acompanhados de juros de mora (calculados até 06/2017) e multa de ofício 75%. O valor consolidado do crédito tributário corresponde a R\$ 17.104.745,37.

Na “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal”, que acompanha os autos de infração, a infração apurada está assim discriminada:

Foi emitido Termo de Verificação Fiscal (TVF) para um conjunto de PER, abaixo relacionados, em função de procedimento de fiscalização do cumprimento das obrigações tributárias, pelo contribuinte acima identificado, relativas aos créditos das contribuições para o PIS e para a COFINS, pelo regime não cumulativo:

O TVF traz que:

// - PROCEDIMENTOS INICIAIS DE FISCALIZAÇÃO

(...)

/// - FUNDAMENTAÇÃO LEGAL UTILIZADA

(...)

IV- DOS FATOS APURADOS

(...)

Com base nas informações prestadas pelo contribuinte, em cotejo com o seu processo produtivo, passamos a examinar os insumos empregados na produção.

Desta análise, constatamos erro na adoção do conceito de insumos e,

consequentemente, na amplitude da base de cálculo dos créditos com direito a dedução/ressarcimento na apuração de PIS e COFINS na modalidade não cumulativa.

Como já descrito, a legislação de regência não assegura o direito de apurar crédito sobre todo e qualquer custo, despesa ou encargo, ainda que necessário à atividade da pessoa jurídica. Para serem considerados insumos, os bens e os serviços devem ser aplicados ou consumidos durante a fabricação do produto ou a prestação do serviço e, com relação aos serviços, prestados por pessoas jurídicas domiciliadas no País. Conclui-se que a condição imposta para o aproveitamento dos créditos é a aplicação ou consumo, tanto de serviços quanto de bens, durante o processo produtivo de bem destinado à venda ou à prestação de serviços.

Logo, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gere custo/despesa, como pretendeu o contribuinte, mesmo que necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas somente o que efetivamente se aplicou ou consumiu diretamente na produção ou fabricação do produto destinado à venda.

Assim, elaboramos planilhas:(Anexos I, II, III, IV e V), que passam a fazer parte integrante deste termo, para demonstrar todo procedimento adotado na presente ação fiscal e, sobretudo, elencar os bens ou serviços que, embora utilizados pelo contribuinte, devido às restrições impostas pela legislação de regência, não foram considerados como insumos e, portanto, tiveram os respectivos créditos glosados. Não obstante, citamos e fazemos referências ao conteúdo de cada anexo, conforme segue:

Anexo I - DEMONSTRATIVO FORNECEDORES E OPERAÇÕES OBJETO DE GLOSA.

Planilha relacionando os fornecedores de produtos ou serviços, na primeira

coluna, e a descrição dos produtos ou serviços, os quais foram desconsiderados por esta fiscalização para efeito de geração de crédito(GLOSA), na segunda coluna.

Como pode ser constatado, na supramencionada planilha, são produtos ou

serviços que não participam diretamente do processo produtivo do contribuinte: extração e processamento do minério de ferro. Minério de ferro que é o produto final, que é o objeto de venda e que enseja débito de PIS/COFINS, a ser compensado com os respectivos créditos. Em que pese serem produtos e serviços úteis, tais como: consultorias ambientais e outras, abertura e conservação de acessos, projetos, serviço de limpeza e apoio administrativo, serviço de despacho aduaneiro, obras de infra estrutura, movimentação interna de produtos e rejeitos e transporte em território nacional, de mercadoria destinada à exportação.

Cabe destacar aqui, pela relevância, as operações de transporte ou remoção de produtos, subprodutos ou rejeitos. Tais operações são posteriores ao processo produtivo, afastando o conceito de insumos, necessário para considerá-las como geradores de crédito. Quanto ao transporte de produtos acabados, ou seja, após o término do processo produtivo, independente se entre o local de produção até o estoque, bem como do estoque até o armazém portuário para futuro embarque, essas operações não estão contempladas como ensejadoras de crédito.

Anexo II - DEMONSTRATIVO BASE CÁLCULO - GLOSAS

Planilha com totalizações mensais de valores das operações e respectivos fornecedores, que foram objeto de glosa.

Anexo III - DEMONSTRATIVO CÁLCULO GLOSAS CRÉDITO

Planilha que se inicia com os totais das bases de cálculo, demonstrados no anexo II, e que segue com o cálculo das contribuições (PIS/COFINS) glosadas, rateadas na proporção das receitas auferidas no mercado interno e mercado externo.

Anexo IV - DEMONSTRATIVO APURAÇÃO, DEDUÇÕES E CONTROLE DO SALDO POSITIVO.

Planilha com os cálculos dos débitos e créditos mensais bem como a

demonstração das deduções e dos saldos de cada contribuição.

Anexo V - DEMONSTRATIVO SALDOS NEGATIVOS DE CRÉDITO,

LANÇADOS EM AUTO DE INFRAÇÃO.

Demonstração do crédito apurado na fiscalização (coluna D), que foi o resultado entre o crédito apurado pelo contribuinte (coluna B) e os valores dos créditos glosados (coluna C), rateado na proporção das receitas do mercado interno e mercado externo (colunas E a H). Finalmente foram discriminadas as deduções utilizadas pelo contribuinte (coluna I), para se chegar nos valores negativos de créditos, que foram objeto de lançamento por meio de lavratura de Auto de Infração (coluna J).

Tais valores foram o resultado do crédito apurado pelo contribuinte, diminuído das glosas e das deduções efetuadas pelo contribuinte (B - C - I).

V— CONCLUSÃO Em função do presente trabalho e decorrente das glosas demonstradas, considerando as deduções já efetuadas, ao contrário da pretensão do contribuinte, restou saldo a recolher de PIS/COFINS, cujos valores foram objeto de lançamento por meio de Auto de Infração.

Este relatório é comum às contribuições para o PIS e para a COFINS não cumulativas e aos Per/Dcomp do período fiscalizado, tendo em vista os mesmos elementos de prova e análise.

A empresa apresenta impugnação, na qual alega que:

II - DOS FATOS

(...)

Nos termos autorizados pela legislação regente, a Manifestante acumula créditos de referida Contribuição, uma vez que realiza exportações do produto por ela explorado (minério de ferro) e, em virtude disto, regularmente apresenta, perante a Receita Federal do Brasil em Belo Horizonte - MG, Pedidos de Ressarcimento daquelas contribuições.

(...)

Entretanto, a Fiscalização não acatou os créditos apropriados pela Manifestante, diga-se desde já, por desconhecimento da atividade desenvolvida, em especial no que tange ao processo produtivo empregado para a consecução do seu objeto social.

Neste ponto, importante esclarecer que, paralelamente a análise do PER/DCOMP em questão, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Belo Horizonte - MG levou a efeito procedimento de fiscalização em face da Manifestante que culminou na lavratura dos Autos de Infração assentados no Processo Administrativo Tributário de nº 15504.724.382/2017-13.

*Desta forma, naquela oportunidade, restaram constituídos créditos tributários da Contribuição ao PIS e da COFINS, **referentes aos exercícios de 2013 e 2014** - período de apuração que engloba o objeto do presente feito - utilizando-se para tanto, dos mesmos argumentos usados por este Fisco para a não homologação do Pedido de Ressarcimento em análise.*

Por conseguinte, necessário se faz o apensamento daquele processo administrativo (nº 15504,724.382/2017-13) ao presente feito, para que não haja o risco de serem prolatadas decisões divergentes para demandas que possuem o mesmo objeto.

(...)

II.1 DA ATIVIDADE DE EXTRAÇÃO E BENEFICIAMENTO DO MINÉRIO DE FERRO E DOS PRINCIPAIS INSUMOS UTILIZADOS,

(...)

Fase 01 - Extração

Nesta fase, é promovida a extração do minério de ferro na forma de material bruto, também chamado de minério "ROM" (run of mine) que será executada, principalmente, por meio de explosivos, retroescavadeiras e tratores.

Logo após, é feito o carregamento dos caminhões que transportarão o minério (ROM) até a planta de beneficiamento (usina), uma vez que a área onde o minério é extraído encontra-se distante do local onde ocorrem os processos de beneficiamento.

Fase 02 - Beneficiamento

(...)

2.1 - Britagem

(...)

2.2 - Concentração

(...)

Fase 03 - Transporte

Finalizado o tratamento na Usina, o minério de ferro será transportado até o Estoque de Produtos, de onde será levado por caminhões para o terminal ferroviário.

No terminal, o minério será carregado em trens e levado até os portos via estrada férrea. Após chegar ao Porto, finalmente é embarcado em navios e exportado para o comprador destinatário.

(...)

III - DO DIREITO

DO REAL CONCEITO DE INSUMO

(...)

Contudo, a Fiscalização Federal, ao não reconhecer os créditos da Manifestante, restringiu a compreensão do conceito de insumo para fins da não cumulatividade da Contribuição ao PIS, deixando, assim, de homologar os créditos solicitados para ressarcimento no PER/DCOMP objeto deste processo administrativo.

A bem da verdade, o que fez a Fiscalização foi estabelecer uma analogia direta entre o conceito de insumo para a sistemática da Contribuição ao PIS e da COFINS não-cumulativas com o conceito de insumo adotado para o IPI, cujo pressuposto de fato reside na industrialização de produtos, e cuja não cumulatividade em nada se assemelha à aplicada à Contribuição do PIS e da COFINS, que tem como pressuposto de fato a receita, isso porque, o conceito de insumo adotado pela Fiscalização admite como insumos geradores de crédito

apenas as despesas com matérias primas, materiais de embalagem e produtos intermediários que se incorporem ao produto final ou, pelo menos, desgastam-se pelo contato físico com o produto em fabricação, desconsiderando, inclusive, que o regime da não cumulatividade é voltado não apenas a produtores de bens, mas também prestadores de serviços, que não lidam com despesas dessa natureza.

Porém, tal conceito é muito restrito para fins de preservar a não cumulatividade do PIS e da COFINS.

É que, tratando-se de tributo direto que incide sobre a totalidade das receitas auferidas pela empresa, impõe-se que se permita a apuração de créditos relativamente a todas as despesas realizadas junto a pessoas jurídicas sujeitas à Contribuição, necessárias à obtenção de receita. Assim, em matéria de PIS e COFINS não há como limitar-se à idéia de crédito físico, porquanto essas contribuições não se baseiam nas despesas necessárias para a produção ou fabricação de um produto, mas sim nas despesas necessárias para a geração de receita.

Discorre sobre o tema, trazendo acórdãos do CARF e decisões na esfera judicial e finaliza:

Vê-se, pois, que devem ser considerados como insumos que ensejam a apuração de créditos, os gastos relativos a serviços e bens, cuja aquisição configure dispêndio essencial à exploração da atividade da pessoa jurídica.

(...)

III2 - DA EXISTÊNCIA DOS CRÉDITOS INFORMADOS PELA MANIFESTANTE.

III2.1- DOS BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS

Segundo as alegações da Fiscalização, a Manifestante não faz jus ao crédito de PIS sobre alguns bens e serviços utilizados como insumos, sob a alegação de que não foram consumidos diretamente na extração e produção do minério de ferro (lista em anexo). Cita-se, como exemplo, alguns bens e serviços glosados.

- Transporte de minério de ferro dos terminais até o porto.*
- Transporte de minério de ferro dos terminais até o terminal ferroviário.*
- Serviço de remoção e transporte de finos de minério, produtos e rejeitos.*
- Obras de infraestrutura de mina (drenagem das minas e abertura de acessos) e operações com caminhão pipa, para captação e transporte de água.*
- Serviços de terraplanagem, bacias de sedimentação e drenagem, • Manutenção e limpeza manual e mecanizada das instalações industriais.*
- Consultoria ambiental.*
- Serviços de perícia técnica relacionados à segurança do trabalho.*

Na verdade, conforme já exposto em tópico específico, a Fiscalização entendeu por bem limitar o conceito de insumo para fins de observância à não-cumulatividade da Contribuição ao PIS e da COFINS, considerando apenas o crédito físico, ou seja, apenas os bens e serviços que se exaurem no contato físico com o produto em fabricação.

No entanto, sob pena de inviabilizar a não-cumulatividade eleita pelo legislador ordinário, o limite até aonde se pode considerar uma despesa como insumo é a **capacidade do insumo em gerar receita para a empresa**. Repisa-se: devem ser considerados como insumos que ensejam a apuração do crédito os gastos relativos a bens e serviços, cuja aquisição configure dispêndio essencial à exploração da atividade da pessoa jurídica.

(...)

III.2.2 - DOS TRANSPORTES DO MINÉRIO DE FERRO.

(...)

Vê-se que o inciso IX do dispositivo legal supracitado, admite expressamente o creditamento relativo aos custos com armazenagem de mercadorias e com fretes na operação de vendas contratados junto a pessoas jurídicas e desde que suportados pelo vendedor.

Neste sentido, a interpretação sistemática da legislação é a que se impõe no caso, pois trata-se de matéria a ser examinada sob a luz da não-cumulatividade da Contribuição ao PIS e da COFINS, e não propriamente sob a luz de exclusões de crédito tributário.

Assim sendo, o referido inciso IX é extensivo aos bens e serviços previstos no inciso II do mesmo artigo, o qual prevê o direito ao crédito dos bens e serviços **necessários** à consecução das atividades da empresa.

No caso das atividades desempenhadas pela Manifestante, é indispensável o transporte de minério de ferro bruto, retirado das suas minas, que é um produto ainda em elaboração, para a planta de beneficiamento, local em que o processo produtivo será concluído.

Ainda, com relação ao serviço de transporte do produto acabado entre estabelecimentos ou centros de distribuição, também não há dúvidas quanto à sua essencialidade. Sem esses transportes, a Manifestante nunca conseguiria vender os seus produtos, independentemente se no mercado interno ou externo.

(...)

III.2.2.1 - Toniolo Busnello S.A Túneis Terraplanagens e Pavimentação Conforme contratos anexados, a empresa Toniolo Busnello prestava à Manifestante o serviço de carregamento de minério "ROM"- run of mine, que é o minério bruto recém retirado da mina, até a Usina em que era beneficiado.

Sem este transporte inicial, não se poderia realizar o beneficiamento do minério, interrompendo sua cadeia produtiva logo no início e, assim, inviabilizando o objeto social da MMX Sudeste Mineração S/A, Destarte, é incontroverso que o transporte realizado pela Toniolo Busnello compõe a cadeia produtiva empreendida pela Manifestante, sendo considerado insumo nos termos da legislação que rege a Contribuição ao PIS e a COFINS no regime não cumulativo.(...)

III.2.2.2 -Mecma

No período entre 2011 e 2014, a Mecma Terraplanagem e Locação de Equipamentos foi responsável pelo transporte do minério já beneficiado até o Estoque, onde eram fechados os lotes a depender dos pedidos e especificações de cada cliente.

(...)

III.2.2.3 - Rodoreal Transportes Ltda ME

A empresa Rodoreal Transportes Ltda ME realizava, às expensas da

Manifestante, o transporte dos lotes de minério desde o Estoque até o terminal ferroviário.

É que, após a separação do minério de ferro em lotes, de acordo com a especificação do produto, que se dá no Estoque, a Manifestante, para realizar a venda do produto, precisa transportá-lo até os terminais ferroviários, onde estão localizados os trens que irão escoar a sua produção até o porto.

Neste ponto, importante salientar que o transporte realizado até o terminal ferroviário também se enquadra, como demonstrado, na hipótese descrita pelo inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, já que a operação realizada pela Rodoreal constitui, nas palavras da lei, "frete na operação de venda", cujo custo foi inteiramente suportado pela Manifestante, conforme contratos anexos. Por consequência, o valor do serviço deve gerar créditos da não-cumulatividade nos termos da legislação regente.

III.2.2.4 - Terminal Serra Azul Ltda.

Conforme notas fiscais anexas (juntadas por amostragem), a empresa Terminal Serra Azul Ltda" era responsável pela armazenagem dos lotes de minério e, posteriormente, pelo carregamento dos trens que realizam o transporte do produto comercializado pela Manifestante até o Porto.

Assim sendo, sua atividade compõe a cadeia de frete para venda, enquadrando-se no conceito descrito pelo inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03, gerando crédito da não-cumulatividade a serem apropriados pela Manifestante.

III.2.2.5 - MRS Logística S/A

Por sua vez, a empresa MRS Logística S/A era a responsável por transportar, via estrada de ferro, os lotes minerais, destinados à exportação, até o Porto onde seriam embarcados nos navios de carga.

Da mesma forma que os estágios anteriores, esta fase compõe a cadeia contínua de frete para a venda, pois se fosse omitida, seria impossível que a Manifestante realizasse a venda ou exportação de sua produção.

Mais uma vez, cumpre salientar que todo o custo deste transporte era suportado pela Manifestante, atraindo, sem dúvida, a incidência da regra do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, que determina que os custos envolvidos na armazenagem e frete para venda gerem créditos, caso da Manifestante.

(...)

III.2.3 - DOS SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DE INFRAESTRUTURA DE MINA.

(...)

Ora, para que seja extraído o minério de ferro, é essencial que se tenha acesso às minas. Do contrário, a Manifestante sequer terá condições de iniciar suas atividades.

(..)

Por certo, é entendimento pacificado que a compreensão do conceito de insumo para a não-cumulatividade da Contribuição ao PIS e da COFINS deve ser mais abrangente, abarcando os serviços por sua essencialidade ao processo produtivo.

(...)

III.2.3.1 - Transportes Sarzedo Ltda - TSL

Como fica claro nos contratos aqui anexos, a Transportes Sarzedo Ltda – TSL realizava obras de manutenção de infraestrutura, tais como limpeza e desassoreamento de barragens de rejeito de propriedade da Manifestante,

(...)

III.2.3.2 - Toniolo Busnello S.A Túneis Terraplanagens e Pavimentação

Em concomitância às atividades de transporte de minério "ROM", a Toniolo realizava, também, serviços de infraestrutura de barragens, como o alteamento de barragem (contrato anexo), que consiste no reforço das laterais e aumento da altura de uma determinada barragem de rejeitos.

III.2.3.3 ~ Skavaminas Mineração, Construção e Transportes Ltda.

A empresa Skavaminas operava as obras de manutenção e estruturação direta de minas, realizando, nos termos do contrato anexado, serviços como abertura e manutenção de acessos, a drenagem e a limpeza das minas.

É o relatório

4. Decidindo a matéria impugnada, a DRJ/JUIZ DE FORA exarou o Acórdão assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/01/2013 a 01/09/2014

APENSAÇÃO DE PROCESSOS.

A apensação de processos segue, no âmbito da RFB, as hipóteses previstas em norma administrativa específica, dentre elas: processo que analisa o ressarcimento do PIS/Cofins não cumulativo - exportação com o processo referente ao lançamento de ofício dele decorrente.

GLOSA DE CRÉDITOS. PIS/COFINS NÃO CUMULATIVO.

EXPORTAÇÃO

Se a glosa de créditos efetivada pelo Fisco resulta em contribuição a pagar, mostra-se correto o lançamento realizado.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido

5. Inconformado com tal decisão, o requerente apresentou Recurso Voluntário, onde traz, como razões de defesa os mesmos fundamentos e argumentos apresentados na Manifestação de Inconformidade dirigida á DRJ, requerendo ao final que seja provido o recurso voluntário para que seja reformada a decisão combatida, cancelando-se, por consequencia, na totalidade, o auto de infração constante destes autos e qualquer determinação dele decorrente.

6. Os autos foram então a mim distribuídos para relatar.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ari Vendramini

7. A contenda no presente caso gira em torno da possibilidade de serem considerados como insumos os dispêndios incorridos no processo produtivo da recorrente, em sendo considerados insumos, se estes podem originar créditos a serem utilizados como determina a legislação da Contribuição ao PIS/Pasep e da COFINS, na sistemática da não cumulatividade.

DAS ATIVIDADES DESENVOLVIDAS PELA RECORRENTE

8. No caso aqui em exame, trata-se de empresa que desenvolve, como principal atividade econômica que engloba toda a cadeia de mineração, dentre outras atividades, sendo que às fls. 153/174 dos autos digitais encontra-se cópia de Ata de Assembleia Geral Extraordinária, realizada em 28/04/2016, onde se encontra o Estatuto Social da recorrente. No Artigo 3 do Capítulo I deste Estatuto está estabelecido o seu objeto social :

Artigo 3º. A Companhia tem por objeto a indústria e comércio de minérios em geral, em todo o território nacional, compreendendo a pesquisa, lavra e beneficiamento; a prestação de serviços geológicos; a importação, exportação e comércio de produtos minerais, químicos e industriais; as atividades de transporte e de operação portuária de navegação; a comercialização de produtos primários e/ou industrializados (commodities), no mercado interno e externo; bem como a participação no capital de outras sociedades simples ou empresárias, qualquer que seja o objeto social. Para atender ao objeto social da Companhia, esta poderá constituir subsidiárias sob qualquer forma societária.

9. Os seguintes trechos extraídos do texto do Recurso Voluntário apresentado ajudam a delinear as atividades desenvolvidas pela recorrente :

- fls. 1.418 dos autos digitais : Assim sendo, para entender a essencialidade de cada bem ou serviço é imprescindível rememorar o processo produtivo empreendido pela Recorrente, processo este retratado no esquema fase a fase, a seguir:

Fase 01 — Extração

Nesta fase, é promovida a extração do minério de ferro na forma de material bruto, também chamado de minério "ROM" (run of mine) que será executada, principalmente, por meio de explosivos, retroescavadeiras e tratores. Logo após, é feito o carregamento dos caminhões que transportarão o minério (ROM) até a planta de beneficiamento (usina), uma vez que a área onde o minério é extraído encontra-se distante do local onde ocorrem os processos de beneficiamento.

Fase 02 — Beneficiamento

Na Usina, ocorrem diversos processos de beneficiamento que podem sintetizar, grosseiramente, em:

2.1 — Britagem

A britagem corresponde ao primeiro estágio mecânico de fragmentação de minérios. O controle da britagem é feito pelas operações de peneiramento. Isso significa que o minério que não

atingiu o tamanho adequado deve retornar para ser fragmentado mais uma ou duas vezes. Em conjunto com a fragmentação, ocorre a classificação das partículas de minério por tamanho.

2.2— Concentração

Tem como objetivo distinguir o minério valioso, chamado de concentrado, e o descartável, conhecido como rejeito. Através de diferentes processos de concentração como a "jigagem" ou a separação magnética, o minério é separado e classificado em lotes diferenciados de acordo com a demanda dos compradores, a depender do fim a que se destinam os lotes. Neste momento, são realizadas diversas análises para atestar a qualidade dos lotes.

Fase 03 - Transporte

Finalizado o tratamento na Usina, o minério de ferro será transportado até o Estoque de Produtos, de onde será levado por caminhões para o terminal ferroviário. No terminal, o minério será carregado em trens e levado até os portos via estrada férrea. Após chegar ao Porto, finalmente é embarcado em navios e exportado para o comprador destinatário.

O CONCEITO DE INSUMOS NA SISTEMÁTICA DA NÃO CUMULATIVIDADE PARA A CONTRIBUIÇÃO AO PIS/PASEP E A COFINS.

10. Tema polêmico que vem sendo enfrentado desde o surgimento do Princípio da Não Cumulatividade para as contribuições sociais, instituído no ordenamento jurídico pátrio pela Emenda Constitucional nº 42/2003, que adicionou o § 12 ao artigo 95 da Constituição Federal, onde se definiu que os setores de atividade econômica que seriam atingidos pela nova e atípica sistemática da não cumulatividade seriam definidos por legislação infraconstitucional, diferentemente da sistemática de não cumulatividade instituída para os tributos IPI e ICMS, que já está definida no próprio texto constitucional. Portanto, a nova sistemática seria definida por legislação ordinária e não pelo texto constitucional, estabelecendo a Carta Magna que a regulamentação desta sistemática estaria a cargo do legislador ordinário.

11. Assim, a criação da sistemática da não cumulatividade para a Contribuição para o PIS/Pasep se deu pela Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002, onde o Inciso II do seu artigo 3º autoriza a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

16. Mais tarde, muitos textos legais surgiram para instituir novos créditos, inclusive presumidos, para serem utilizados sob diversas formas : dedução do valor das contribuições devidas, apuradas ao final de determinado período, compensação do saldo acumulado de créditos com débitos titularizados pelo adquirente dos insumos e até ressarcimento, em, espécie, do valor do saldo acumulado de créditos, na impossibilidade ser utilizados nas formas anteriores.

17. Por ser o órgão governamental incubido da administração, arrecadação e fiscalização da Contribuição ao PIS/Pasep, a Secretaria da Receita Federal expediu a Instrução Normativa de nº 247/2002, onde informa o conceito de insumos passíveis de creditamento pela Contribuição ao PIS/Pasep, sendo que a definição de insumos adotada pelo ato normativo foi considerada excessivamente restritiva, pois aproximou-se do conceito de insumo utilizado pela sistemática da não cumulatividade do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados,

estabelecido no artigo 226 do Decreto nº 7.212/2010 – Regulamento do IPI , pois definia que o creditamento seria possível apenas quando o insumo for efetivamente incorporado ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, sofrendo desgaste pelo contato com o produto a ser atingido ou com o próprio processo produtivo, ou seja, para que o bem seja considerado insumo ele deve ser matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem ou qualquer outro bem que sofra alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas.

18. Consideram-se, também, os insumos indiretos, que são aqueles não envolvidos diretamente no processo de produção e, embora frequentemente também sofram alterações durante o processo produtivo, jamais se agregam ao produto final, como é o caso dos combustíveis.

19. Mais tarde, evoluiu-se no estudo do conceito de insumo, adotando-se a definição de que se deveria adotar o parâmetro estabelecido pela legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, que tem como premissa os artigos 290 e 299 do Decreto nº 3.000/1999 – Regulamento do Imposto de Renda, onde se poderia inserir como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica com o consumo de bens e serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços como um todo. A doutrina e a jurisprudência concluíram que tal procedimento alargaria demais o conceito de insumo, equiparando-o ao conceito contábil de custos e despesas operacionais que envolve todos os custos e despesas que contribuem para atividade da empresa, e não apenas a sua produção, o que provocaria uma distorção na legislação instituidora da sistemática.

20. Reforçam estes argumentos na medida em que, ao se comparar a sistemática da não cumulatividade para o IPI e o ICMS e a sistemática para a Contribuição ao PIS/Pasep, verifica-se que a primeira tem como condição básica o destaque do valor do tributo nas Notas Fiscais de aquisição dos insumos, o que permite o cotejo destes valores com os valores recolhidos na saída do produto ou mercadoria do estabelecimento adquirente dos insumos, tendo-se como resultado uma conta matemática de dedução dos valores recolhidos a saída do produto ou mercadoria contra os valores submetidos na entrada dos insumos, portanto os valores dos créditos estão claramente definidos na documentação fiscal dos envolvidos, adquirentes e vendedores.

21. Em contrapartida, a sistemática da não cumulatividade da Contribuição ao PIS/Pasep criou créditos, por intermédio de legislação ordinária, que tem alíquotas variáveis, assumindo diversos critérios, que, ao final se relacionam com a receita auferida e não com o processo produtivo em si, o que trouxe a discussão de que os créditos estariam vinculados ao processo de obtenção da receita, seja ela de produção, comercialização ou prestação de serviços, trazendo uma nova característica desta sistemática, a sua atipicidade, pois os créditos ou valor dos tributos sobre os quais se calculariam os créditos, não estariam destacados nas Notas Fiscais de aquisição de insumos, o que dificultaria a sua determinação.

22. Portanto, haveria que se estabelecer um critério para a conceituação de insumo, nesta sistemática atípica da não cumulatividade das contribuições sociais.

23. Há algum tempo vem o CARF pendendo para a idéia de que o conceito de insumo, para efeitos os Inciso II do artigo 3º da lei nº 10.637/2002, deve ser interpretado com um critério próprio : o da essencialidade, ou seja, para a definição de insumo busca-se a relação existente entre o bem ou serviço, utilizado como insumo, e a atividade realizada pelo seu adquirente.

24. Desta forma, para que se verifique se determinado bem ou serviço adquirido ou prestado possa ser caracterizado como insumo para fins de geração de crédito de PIS/Pasep, devem ser levados em consideração os seguintes aspectos :

- pertinência ao processo produtivo, ou seja, a aquisição do bem ou serviço para ser utilizado especificamente na produção do bem ou prestação do serviço ou, para torná-lo viável.
- essencialidade ao processo produtivo, ou seja, a produção do bem ou a prestação do serviço depende diretamente de tal aquisição, pois, sem ela, o bem não seria produzido ou o serviço não seria prestado.
- possibilidade de emprego indireto no processo de produção, ou seja, não é necessário que o insumo seja consumido em contato direto com o bem produzido ou seu processo produtivo.

25. Por conclusão, para que determinado bem ou prestação de serviço seja definido como insumo gerador de crédito de PIS/Pasep, é indispensável a característica de essencialidade ao processo produtivo ou prestação de serviço, para obtenção da receita da atividade econômica do adquirente, direta ou indiretamente, sendo indispensável a comprovação de tal essencialidade em relação á obtenção da respectiva receita.

26. Pondo um fim á controvérsia, o Superior Tribunal de Justiça assumiu a mesma posição, refletida no voto do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, que se tornou emblemático para a doutrina e a jurisprudência, ao definir insumo, na sistemática de não cumulatividade das contribuições sociais, sintetizando o conceito na ementa, assim redigida :

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

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

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

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

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de

creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

28. Neste contexto histórico, a Secretaria da Receita Federal, vinculada a tal decisão por força do disposto no artigo 19 da lei nº 10.522/2002 e na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1/2014, expediu o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, tendo como objetivo analisar as principais repercussões decorrentes da definição de insumos adotada pelo STJ, e alinhar suas ações à nova realidade desenhada por tal decisão.

29. Interessante destacar alguns trechos do citado Parecer :

9. Do voto do ilustre Relator, Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, mostram-se relevantes para este Parecer Normativo os seguintes excertos:

“39. Em resumo, Senhores Ministros, a adequada compreensão de insumo, para efeito do creditamento relativo às contribuições usualmente denominadas PIS/COFINS, deve compreender todas as despesas diretas e indiretas do contribuinte, abrangendo, portanto, as que se referem à totalidade dos insumos, não sendo possível, no nível da produção, separar o que é essencial (por ser físico, por exemplo), do que seria acidental, em termos de produto final.

40. Talvez acidentais sejam apenas certas circunstâncias do modo de ser dos seres, tais como a sua cor, o tamanho, a quantidade ou o peso das coisas, mas a essencialidade, quando se trata de produtos, possivelmente será tudo o que participa da sua formação; deste modo, penso, respeitosamente, mas com segura convicção, que a definição restritiva proposta pelas Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004, da SRF, efetivamente não se concilia e mesmo afronta e desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que explicita rol exemplificativo, a meu modesto sentir’.

41. Todavia, após as ponderações sempre judiciosas da eminente Ministra REGINA HELENA COSTA, acompanho as suas razões, as quais passo a expor:(...)” (fls 24 a 26 do inteiro teor do acórdão)

.....
10. Por sua vez, do voto da Ministra Regina Helena Costa, que apresentou a tese acordada pela maioria dos Ministros ao final do julgamento, cumpre transcrever os seguintes trechos:

“Conforme já tive oportunidade de assinalar, ao comentar o regime da não-cumulatividade no que tange aos impostos, a não-cumulatividade representa autêntica aplicação do princípio constitucional da capacidade contributiva (...)

Em sendo assim, exsurge com clareza que, para a devida eficácia do sistema de não-cumulatividade, é fundamental a definição do conceito de insumo (...)

(...)

Nesse cenário, penso seja possível extrair das leis disciplinadoras dessas contribuições o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo

contribuinte (...)

Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.” (fls 75, e 79 a 81 da íntegra do acórdão)

.....
11. De outra feita, do voto original proferido pelo Ministro Mauro Campbell, é interessante apresentar os seguintes excertos:

“Ressalta-se, ainda, que a não-cumulatividade do Pis e da Cofins não tem por objetivo eliminar o ônus destas contribuições apenas no processo fabril, visto que a incidência destas exações não se limita às pessoas jurídicas industriais, mas a todas as pessoas jurídicas que auferam receitas, inclusive prestadoras de serviços (...), o que dá maior extensão ao contexto normativo desta contribuição do que aquele atribuído ao IPI. Não se trata, portanto, de desonerar a cadeia produtiva, mas sim o processo produtivo de um determinado produtor ou a atividade-fim de determinado prestador de serviço.

(...)

Sendo assim, o que se extrai de nuclear da definição de "insumos" (...) é que: 1º - O bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou para viabilizá-los (pertinência ao processo produtivo); 2º - A produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição (essencialidade ao processo produtivo); e 3º - Não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto (possibilidade de emprego indireto no processo produtivo).

Ora, se a prestação do serviço ou produção depende da própria aquisição do bem ou serviço e do seu emprego, direta ou indiretamente, na prestação do serviço ou na produção, surge daí o conceito de essencialidade do bem ou serviço para fins de receber a qualificação legal de insumo. Veja-se, não se trata da essencialidade em relação exclusiva ao produto e sua composição, mas essencialidade em relação ao próprio processo produtivo. Os combustíveis utilizados na maquinaria não são essenciais à composição do produto, mas são essenciais ao processo produtivo, pois sem eles as máquinas param. Do mesmo modo, a manutenção da maquinaria pertencente à linha de produção.

Outrossim, não basta, que o bem ou serviço tenha alguma utilidade no processo produtivo ou na prestação de serviço: é preciso que ele seja essencial. É preciso que a sua subtração importe na impossibilidade

mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, obste a atividade da empresa, ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultante.

(...)

Em resumo, é de se definir como 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.” (fls 50, 59, 61 e 62 do inteiro teor do acórdão)

.....
12. Já do segundo aditamento ao voto lançado pelo Ministro Mauro Campbell, insta transcrever os seguintes trechos:

“Contudo, após ouvir atentamente ao voto da Min. Regina Helena, sensibilizei-me com a tese de que a essencialidade e a pertinência ao processo produtivo não abarcariam as situações em que há imposição legal para a aquisição dos insumos (v.g., aquisição de equipamentos de proteção individual - EPI). Nesse sentido, considero que deve aqui ser adicionado o critério da relevância para abarcar tais situações, isto porque se a empresa não adquirir determinados insumos, incidirá em infração à lei. Desse modo, incorporo ao meu as observações feitas no voto da Min. Regina Helena especificamente quanto ao ponto, realinhando o meu voto ao por ela proposto.

Observo que isso em nada infirma o meu raciocínio de aplicação do "teste de subtração", até porque o descumprimento de uma obrigação legal obsta a própria atividade da empresa como ela deveria ser regularmente exercida. **Registro que o "teste de subtração" é a própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.**” (fls 141 a 143 da íntegra do acórdão)

.....
13. De outra banda, do voto da Ministra Assusete Magalhães, interessam particularmente os seguintes excertos:

“É esclarecedor o voto da Ministra REGINA HELENA COSTA, no sentido de que **o critério da relevância revela-se mais abrangente e apropriado do que o da pertinência, pois a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.(...)**

Sendo esta a primeira oportunidade em que examino a matéria, convenci-me - pedindo vênias aos que pensam em contrário - da posição intermediária sobre o assunto, adotada pelos Ministros REGINA HELENA COSTA e MAURO CAMPBELL MARQUES, tendo o último e o Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO realinhado seus votos, para ajustar-se ao da Ministra REGINA HELENA COSTA.” (fls 137, 139 e 140 da íntegra do acórdão)

.....
19. Prosseguindo, **verifica-se que a tese acordada pela maioria dos Ministros foi aquela apresentada inicialmente pela Ministra Regina Helena Costa, segundo a qual o conceito de insumos na legislação das contribuições deve ser identificado “segundo os critérios da essencialidade ou relevância”, explanados da seguinte maneira por ela própria (conforme transcrito acima):**

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

20. Portanto, a tese acordada afirma que são insumos bens e serviços que compõem o processo de produção de bem destinado à venda ou de prestação de serviço a terceiros, tanto os que são essenciais a tais atividades (elementos estruturais e inseparáveis do processo) quanto os que, mesmo não sendo essenciais, integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal.

.....
25. Por outro lado, a interpretação da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça acerca do conceito de insumos na legislação das contribuições afasta expressamente e por completo qualquer necessidade de contato físico, desgaste ou alteração química do bem-insumo com o bem produzido para que se permita o creditamento, como preconizavam a Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, e a Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, em algumas hipóteses.

(grifos deste relator)

30. No âmbito deste colegiado, aplica-se ao tema o disposto no § 2º do artigo 62 do Regimento Interno do CARF – RICARF :

Artigo 62 - (.....)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei Nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

31. Assim, são insumos, para efeitos do inciso II do artigo 3º da lei nº 10.637/2002, todos os bens e serviços essenciais ao processo produtivo e à prestação de serviços para a obtenção da receita objeto da atividade econômica do seu adquirente, podendo ser empregados direta ou indiretamente no processo produtivo, e cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo ou da prestação do serviço, comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica

32. Desta forma, deve ser estabelecida a relação da essencialidade do insumo (considerando-se a imprescindibilidade e a relevância/importância de determinado bem ou serviço, dentro do processo produtivo, para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela pessoa jurídica) com a atividade desenvolvida pela empresa, para que se possa aferir se o dispêndio realizado pode ou não gerar créditos na sistemática da não cumulatividade da Contribuição ao PIS/Pasep.

A QUESTÃO DOS DISPÊNDIOS COM FRETES DE INSUMOS E PRODUTOS SEMI ELABORADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA (UNIDADE MINERADORA E COMPLEXO INDUSTRIAL DE BENEFICIAMENTO DE MINÉRIO - USINA)

30. Em exame nos presentes autos a possibilidade de serem considerados como insumo os dispêndios incorridos na contratação de fretes de matérias-primas entre estabelecimentos da mesma empresa e de fretes de insumos e de produtos em elaboração para transferência entre estabelecimentos da recorrente.

31. Conforme se verifica do objeto social da recorrente, dentre suas atividades temos a industrialização, a armazenagem, o comércio, a importação e a exportação de produtos químicos, **fertilizantes e suas matérias-primas**, para uso próprio ou de terceiros e **a pesquisa, a lavra, o beneficiamento e a industrialização de minérios utilizados como matéria-prima na fabricação de fertilizantes de uso próprio ou de terceiros**, portanto, os minerais desempenham papel de principais insumos na produção de fertilizantes, que são extraídos de minas distantes do complexo industrial, havendo necessidade de seu transporte, envolvendo frete pago a terceira pessoa jurídica, até o local da industrialização e produção do fertilizante para consumo.

32. Neste diapasão, a recorrente sustenta desenvolver atividade econômica em toda a cadeia de produção de fertilizantes, sendo responsável não só pela fabricação, como pela extração dos minerais que o compõem, sendo ainda responsável pelo beneficiamento de parte dos insumos utilizados no processo produtivo, defendendo que as despesas com frete contratado na aquisição dos insumos e para as transferências de matéria-prima das minas de extração para as unidades industrializadoras são essenciais para o processo produtivo e fabricação do produto final (fertilizante).

33. Verifica-se, nestes autos, que a extração de minerais ocorre em minas da própria recorrente, que é produtora dos fertilizantes, sendo que o principal insumo para a fabricação do seu produto são os minerais, sendo assim necessários, imprescindíveis e essenciais á atividade da empresa, ao processo produtivo e á obtenção da respectiva receita, porque para a movimentação da matéria-prima até o estabelecimento produtor do fertilizante, é necessária a contratação de empresa para o transporte da matéria-prima até o complexo industrial, o que envolve o dispêndio com o frete respectivo, tal frete, por estar direta e imprescindivelmente ligado ao processo produtivo como um todo, deve ser considerado como insumo.

34. Constata-se, ainda, que a transferência de matérias-primas extraídas das minas para as fábricas constitui-se em etapa essencial do processo produtivo, ainda mais quando se considera a distância que separa as unidades mineradoras dos complexos industriais e a diversidade dos locais onde as minas estão situadas.

35. Por ser característica da atividade da recorrente a produção do próprio insumo, até mesmo como forma de ter a segurança de não interrupção do processo produtivo de fertilizante, ou seu comprometimento. Assim, desta forma, mostra-se imprescindível a

contratação de transporte junto á terceira pessoa jurídica para transferência entre estabelecimentos da mesma empresa, que envolve o pagamento de frete em decorrência deste transporte de insumos (minerais) e de produtos semi elaborados (minerais agregados a outros insumos) das minas até o complexo industrial onde é produzido o fertilizante, inserindo-se no conceito de insumo.

36. Em conclusão, os valores referentes a contratação de fretes de insumos (matérias-primas) e produtos semi elaborados entre estabelecimentos da própria empresa, por serem insumos, geram créditos da Contribuição ao PIS/Pasep na sistemática não cumulativa, pois se caracterizam como essenciais e imprescindíveis ao processo produtivo.

B - OS FRETES COM PRODUTOS ACABADOS/BENEFICIADOS JÁ DESTINADOS Á EXPORTAÇÃO

37. Quanto ao frete de produtos já beneficiados e vendidos, ou seja, os minérios beneficiados, já vendidos, cujo transporte é feito para terminais portuários ou mesmo para armazéns com o objetivo de aguardar o embarque para o exterior caracterizam-se como produtos vendidos cujo frete é suportado pelo vendedor, onde o crédito é garantido por dispositivo legal, neste caso, o inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 (do valor apurado a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor), portanto, somente resta reverter tais glosas, pois realizadas indevidamente.

38. A própria recorrente descreve esta fase :

Fase 03 - Transporte

Finalizado o tratamento na Usina, o minério de ferro será transportado até o Estoque de Produtos, de onde será levado por caminhões para o terminal ferroviário. No terminal, o minério será carregado em trens e levado até os portos via estrada férrea. Após chegar ao Porto, finalmente é embarcado em navios e exportado para o comprador destinatário

C - OS GASTOS COM INSUMOS NA FASE PRÉ BENEFICIAMENTO

39. Outra discussão versa sobre a possibilidade de apuração de créditos das contribuições na modalidade aquisição de insumos em relação a dispêndios necessários à produção de um bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo). Assim, uma das principais novidades plasmadas na decisão da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça em testilha foi a extensão do conceito de insumos a todo o processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros

40. Encontram-se embarcados neste conceito os gastos com a manutenção da infraestrutura da mina de minério, pois realmente os serviços de manutenção e melhoramento de infraestrutura de mina revelam-se indispensáveis ao desempenho das funções da mineração, pois possibilitam que as minas de extração de ferro sejam efetivamente exploradas. Não se poderia obter minério sem a realização de escavações, lavra, manutenção dos acessos existentes e, vale lembrar, a retirada dos rejeitos e saneamento do local de extração

40 Por oportuno, reproduzo os dizeres do Parecer COSIT nº 5/2018 :

Assim, tomando-se como referência o processo de produção como um todo, é inexorável que a permissão de creditamento retroage no processo produtivo de cada pessoa jurídica para alcançar os insumos necessários à confecção do bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros, beneficiando especialmente aquelas que produzem os próprios insumos (verticalização econômica). Isso porque o insumo do insumo constitui “elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”, cumprindo o critério da essencialidade para enquadramento no conceito de insumo.

41. A recorrente esclarece resumidamente tal fase do processo produtivo :

Fase 01 — Extração

Nesta fase, é promovida a extração do minério de ferro na forma de material bruto, também chamado de minério "ROM" (run of mine) que será executada, principalmente, por meio de explosivos, retroescavadeiras e tratores. Logo após, é feito o carregamento dos caminhões que transportarão o minério (ROM) até a planta de beneficiamento (usina), uma vez que a área onde o minério é extraído encontra-se distante do local onde ocorrem os processos de beneficiamento

42. Inserem-se, portanto, nessa fase os seguintes dispêndios como geradores de crédito

- Serviço de remoção e transporte de finos de minério, produtos e rejeitos.
- Obras de infraestrutura de mina (drenagem das minas e abertura de acessos) e operações com caminhão pipa, para captação e transporte de água.
- Serviços de terraplanagem, bacias de sedimentação e drenagem
- limpeza e desassoreamento de barragens de rejeito;
- serviços de alteamento da barragem de rejeitos
- serviços de abertura e manutenção de acessos,
- serviços de drenagem e limpeza das minas,
- serviços de terraplanagem e drenagem da planta industrial,
- serviços de limpeza e manutenção e conservação do maquinário pesado

D - GASTOS COM O BENEFICIAMENTO DO MINÉRIO

42. A letra do inciso II do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, permitem a apuração de créditos das contribuições “bens e serviços utilizados como insumo (...) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”.

42. Mais uma vez nos socorremos do Parecer COSIT nº 5/2018 :

31, A citação concomitante a “produção” e “fabricação” de “bens” ou “produtos” mostra-se muito relevante na interpretação da abrangência da hipótese de creditamento das contribuições pela aquisição de insumos (ver também o § 13 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003).

32. Conquanto os termos “produção” e “fabricação” sejam utilizados como sinônimos em algumas normas da legislação tributária federal, no presente dispositivo diversos argumentos conduzem à conclusão de que não são sinônimos, restando a “fabricação de produtos” como hipótese específica e a “produção de bens” como hipótese geral.

33. Inexoravelmente, a “fabricação de produtos” a que alude o dispositivo

em comento equivale ao conceito e às hipóteses de industrialização firmadas na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

34. Já a “produção de bens” aludida no mencionado dispositivo refere-se às atividades que, conquanto não sejam consideradas industrialização, promovem a transformação material de insumo(s) em um bem novo destinado à venda ou o desenvolvimento de seres vivos até alcançarem condição de serem comercializados.

43. A recorrente traz em suas razões a descrição de sua fase :

Fase 02 — Beneficiamento

Na Usina, ocorrem diversos processos de beneficiamento que podem sintetizar, grosseiramente, em:

2.1 — Britagem

A britagem corresponde ao primeiro estágio mecânico de fragmentação de minérios. O controle da britagem é feito pelas operações de peneiramento. Isso significa que o minério que não atingiu o tamanho adequado deve retornar para ser fragmentado mais uma ou duas vezes. Em conjunto com a fragmentação, ocorre a classificação das partículas de minério por tamanho.

2.2 — Concentração

Tem como objetivo distinguir o minério valioso, chamado de concentrado, e o descartável, conhecido como rejeito. Através de diferentes processos de concentração como a “jigagem” ou a separação magnética, o minério é separado e classificado em lotes diferenciados de acordo com a demanda dos compradores, a depender do fim a que se destinam os lotes. Neste momento, são realizadas diversas análises para atestar a qualidade dos lotes.

E - OS GASTOS COM INSUMOS POR OBRIGAÇÃO LEGAL

44. A decisão do STJ incluiu no conceito de insumos geradores de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em razão de sua relevância, os itens “cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção (...) por imposição legal”.

46. Daí se constata que a inclusão dos itens exigidos da pessoa jurídica pela legislação no conceito de insumos deveu-se mais a uma visão do sistema normativo do que à verificação de essencialidade ou pertinência de tais itens ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços protagonizado pessoa jurídica.

47. Entretanto, por serem impeditivos ao funcionamento da atividade se descumpridos, os itens exigidos por legislação específica devem se reconsiderados, por analogia, como essenciais ao processo produtivo.

48. Assim, incluem-se nesse conceito os gastos com consultoria ambiental (com o objetivo de obtenção de licenças ambientais, pesquisas e estudos técnicos são necessários), os gastos com prestação de consultoria e monitoramento de vibração das cavidades naturais existentes no terreno de lavra de minérios, gastos com prestação de serviços de execução e prospecção espeleológica.

49. Não se enquadram nesse conceito os gastos com prestação de serviços de medicina do trabalho e segurança, por serem comuns a todas as empresas, portanto não essencial e relevante para obtenção da receita vinculada a atividade da recorrente.

Conclusão

37. Por todo o exposto, DOU PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário apresentado, para

- REVERTER AS GLOSAS REFERENTES AOS SEGUINTE GASTOS, POR GERAREM DIREITO AOS CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE

- fretes de insumos e produtos semi elaborados entre estabelecimentos da empresa (unidade mineradora e complexo industrial de beneficiamento de minério - usina)

- fretes com transporte de produtos acabados/beneficiados já destinados á exportação, pois o crédito referente a tais gastos são garantidos por texto legal;

- gastos com insumos na fase de pré-beneficiamento

- gastos com o beneficiamento do minério

- gastos com insumos por obrigação legal

- MANTER AS GLOSAS REFERENTES AOS SEGUINTE GASTOS:

- serviços de medicina do trabalho e segurança

- consultoria,

- serviço de mão-de-obra em posto de abastecimento

- consultoria em negociação de energia,

- prestação de serviço de despacho aduaneiro

- consultoria técnica

- transporte de equipe de trabalho

- mão de obra como motoristas, serviços de limpeza e manutenção elétrica não vinculados ao processo produtivo

- transportes em geral

- serviços de apoio administrativo

- treinamentos

É o meu voto

Assinado digitalmente

Ari Vendramini - Relator