



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10530.902276/2014-01
ACÓRDÃO	3003-002.541 – 3ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de abril de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	JACOBINA MINERACAO E COMERCIO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010

PRELIMINAR. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. PRODUÇÃO DE PROVAS.

Os princípios do contraditório e do devido processo legal foram respeitados durante o transcurso processual, assegurando-se à recorrente a possibilidade de desincumbir-se dos ônus probatórios.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010

PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO. ATIVIDADE DE MINERAÇÃO. HIPÓTESES DE CRÉDITO. INSUMOS.

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS refere-se aos produtos e serviços necessários ao processo produtivo.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade, vencido o conselheiro George da Silva Santos, e, no mérito, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reverter as glosas sobre bens utilizados nas atividades de sondagem e geologia e fretes sobre compras de insumos. Vencidos os conselheiros Jorge Luis Cabral (convocado) e Renan Gomes Rego (convocado) que negavam provimento. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3003-002.538, de 11 de abril de 2024, prolatado no julgamento do processo 10530.902277/2014-48, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Antônio Borges – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: George da Silva Santos, Jorge Luis Cabral (substituto convocado) Keli Campos de Lima, Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Renan Gomes Rego (substituto convocado), Marcos Antônio Borges (Presidente).

RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou procedente em parte Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que acolhera em parte o Pedido de Ressarcimento, no valor de R\$1.442.977,55, e, conseqüentemente, foram homologadas parcialmente as compensações declaradas em DCOMP vinculadas ao crédito.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido.

A DRJ, por meio do Acórdão nº 105-003.584, acolheu parcialmente a Manifestação de Inconformidade, restando, em síntese, assim ementado:

“ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010

DIREITO A COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO.

Os créditos do art. 15 da Lei nº 10.865/2004, relativos à importação de bens e de serviços e vinculados a operações de exportação, que não puderem ser utilizados no desconto de débitos do(a) COFINS, poderão ser objeto de compensação ou de ressarcimento ao final do trimestre.

É imprescindível que o contribuinte demonstre documentalmente o controle de todas as operações que afetam a apuração do valor devido das contribuições e dos respectivos créditos a serem descontados, compensados ou ressarcidos, na forma da legislação específica.

COFINS NÃO CUMULATIVO(A). MERCADO INTERNO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS PELO STJ COM BASE NOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. EDIÇÃO DE NOTA DA PGFN E DE PARECER NORMATIVO POR PARTE DA RFB. VINCULAÇÃO DA DRJ AO NOVO ENTENDIMENTO.

O Superior Tribunal de Justiça decidiu ser ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF nº 247/2002 e nº 404/2004, na medida em que comprometeria a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição COFINS, tal como definido na Lei nº 10.833/03. Além disso, decidiu

que 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 pela contribuinte.

Ressalvam-se do entendimento firmado pelo STJ, as vedações e limitações de creditamento previstas em lei. Destarte, as despesas que possuem regras específicas contidas nas Leis nº 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005, as quais impedem o creditamento de PIS/COFINS, não devem ser abrangidas pelo conceito de insumo, mesmo que, eventualmente, utilizando-se os critérios de essencialidade e relevância ao objeto social do contribuinte, pudesse ser defendida sua importância para o processo produtivo.

PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO. INSUMOS.

As partes e peças de reposição, usadas em máquinas e equipamentos utilizados na produção ou fabricação de bens destinados à venda podem ser consideradas insumo para fins de crédito a ser descontado do PIS/Pasep e da Cofins, desde que o bem adquirido tenha valor unitário não superior a trezentos e vinte e seis reais e sessenta e um centavos, ou prazo de vida útil que não ultrapasse um ano, e atendam aos critérios de essencialidade ou relevância definidos pelo STJ no julgamento do Recurso Especial 1221170/PR.

SONDAGEM. GEOLOGIA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os dispêndios da pessoa jurídica ocorridos após o reconhecimento formal e documentado do início da fase de desenvolvimento de um ativo intangível que efetivamente resulte em um insumo utilizado no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços; ou produto destinado à venda ou serviço prestado a terceiros.

Necessário se faz a demonstração de que tais despesas tiveram um resultado exitoso a ponto de se tornarem essenciais à produção do bem vendido ou à prestação do serviço.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. SERVIÇOS DE REMOÇÃO DE RESÍDUOS. INSUMOS.

No caso específico da mineração, os serviços de remoção de resíduos sólidos gerados no processo de produtivo são considerados serviços utilizados como insumos, uma vez que integram o processo de produção por imposição legal.

A subtração desse serviço inviabilizaria a exploração do minério.

TRANSPORTE DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. CREDITAMENTO. REGRAMENTO.

A despesa de transporte de bens adquiridos, seja insumos, seja itens do ativo imobilizado, compõe o custo desses bens, sendo que o creditamento ocorrerá sobre custo de aquisição com o custo do frete nele inserto.

No caso específico de bens do ativo imobilizado, a exemplo de edificações e máquinas/equipamentos, as despesas de transporte, ativas nas respectivas rubricas do imobilizado, serão submetidas ao creditamento seguindo o critério da depreciação mensal.

TRANSPORTE DE VALORES. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O transporte de valores não se enquadra em nenhuma das hipóteses legais de creditamento do frete.

LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

A despesa com locação de veículo não gera direito a desconto de créditos na apuração de PIS/Cofins devidos segundo a modalidade não cumulativa.

ENERGIA ELÉTRICA. NÃO CUMULATIVIDADE. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. CONSUMO.

Somente fazem jus ao crédito das contribuições a energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica, não incluindo outras despesas suportadas pela contribuinte como de demanda contratada e energia reativa.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010

JURISPRUDÊNCIA. EFEITO ENTRE AS PARTES.

As decisões administrativas e judiciais das quais o sujeito passivo não seja parte, mesmo que reiteradas, não têm efeito vinculante em relação às decisões proferidas pelas Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil.

PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO. PRECLUSÃO TEMPORAL.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de a manifestante fazê-lo em outro momento processual.

INTIMAÇÃO ENDEREÇADA A ADVOGADOS. INDEFERIMENTO.

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo.

ALEGAÇÕES DESACOMPANHADAS DE PROVA. INEFICÁCIA.

As alegações, apresentadas em impugnação, desacompanhadas de prova, não produzem efeito em sede de processo administrativo fiscal, sendo insuficientes para confirmar o direito creditório.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte”

O recorrente solicita, em síntese, por meio de Recurso Voluntário:

- Que seja decretada a parcial nulidade do acórdão recorrido, em razão do cerceamento de seu direito de defesa e violação ao princípio da verdade material; ou subsidiariamente;
- Reconhecido o crédito pleiteado e sejam integralmente homologadas as compensações declaradas nos PER/DCOMPs transmitidos;
- Subsidiariamente, a conversão do julgamento em diligência para que se proceda à aferição dos documentos fiscais e contábeis da Recorrente, com o intuito de se constatar a existência da integralidade do crédito pleiteado.

É o relatório.

VOTO

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto condutor consignado no acórdão paradigma como razões de decidir. Deixa-se de transcrever a parte vencida do voto do relator, que pode ser consultada no acórdão paradigma e deverá ser considerada, para todos os fins regimentais, inclusive de pré-questionamento, como parte integrante desta decisão, transcrevendo-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado.

Quanto à preliminar, transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto do relator do acórdão paradigma:

Em que pese o entendimento do i. Relator, ousou dele discordar em relação ao acolhimento da preliminar de cerceamento do direito de defesa para decretar a nulidade do acórdão recorrido.

Conforme se infere das razões recursais, a Recorrente pleiteia a nulidade do acórdão recorrido aduzindo que os julgadores da DRJ teriam alterado o fundamento do despacho decisório ao glosar os créditos, uma vez que ao considerar imprescindível a apresentação de documentos ou esclarecimentos adicionais que comprovassem o direito creditório, a DRJ deveria ter convertido o presente feito em diligência, de sorte que fosse superado tal questionamento.

Contudo, o deslinde de tal análise é bastante simples, uma vez que a leitura da decisão recorrida revela que não houve, em absoluto, a inovação aventada.

Pela análise da decisão Recorrida, é claramente perceptível que a DRJ na parte que mantém as glosas se limitou a esclarecer e motivos do indeferimento das glosas trazendo aos autos os fundamentos já apontados no despacho decisório e, consignando claramente, que quando intimada pela autoridade fiscal na análise

de crédito a Recorrente deveria ter sido diligente ao ponto de ter apresentando todos os documentos que comprovariam inequivocamente o direito creditório.

Os argumentos apresentados pela Recorrente não podem ser acatadas quando temos em análise direito creditório em que o ônus da prova cabe a quem pleiteia. Caberia ao Recorrente comprovar inquestionável o crédito solicitado desde a primeira intimação realizada para análise da certeza e liquidez dos créditos e, no segundo momento, na apresentação da Manifestação de conformidade nos termos do artigo 16, §4º do Decreto 70.235/72.

Nestes termos cumpre-nos citar acórdão proferido pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais no acórdão 9303-005.226, vejamos:

Ementa(s)

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 14/11/2002

PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. RETIFICAÇÃO DE DCTF. PROVA DO INDÉBITO. Fl. 36 do Acórdão n.º 3003-002.538 - 3ª Sejl/3ª Turma Extraordinária Processo nº 10530.902277/2014-48

A apresentação de DCTF retificadora anteriormente à prolação do despacho decisório não é condição para a homologação das compensações. No entanto, referida declaração não tem o condão de, por si só, comprovar a certeza e liquidez do crédito tributário. Não sendo o caso de mero erro material, com a retificação das informações deve o Sujeito Passivo trazer outros elementos de prova aptos a lastrear a alegação de recolhimento indevido ou a maior, a fim de comprovar ser líquido e certo o indébito tributário pleiteado.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 14/11/2002

PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. CERTEZA E LIQUIDEZ DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ÔNUS DA PROVA.

É do Contribuinte o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito pretendido compensar. Pelo princípio da verdade material, o papel do julgador é, verificando estar minimamente comprovado nos autos o pleito do Sujeito Passivo, solicitar documentos complementares que possam formar a sua convicção, mas isso, repita-se, de forma subsidiária à atividade probatória já desempenhada pelo interessado.

Transcrevo, ainda, em relação ao referido acórdão passagem do voto vencedor que bem expressa a situação contida nos autos:

“(…)

No entanto, o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito pretendido compensar é do contribuinte. O papel do julgador é, verificando estar minimamente comprovado nos autos o pleito do Sujeito Passivo, solicitar documentos complementares que possam formar sua convicção, mas isso, repita-se, de forma subsidiária à atividade probat

ória já desempenhada pelo contribuinte. Não pode o julgador administrativo atuar na produção de provas no processo, quando o interessado, no caso, a Contribuinte não demonstra sequer indícios de prova documental, mas somente alegações.

(...)”

Desta forma, não caracteriza-se como inovação ou divergência de critério jurídico, a decisão que limitou-se a esclarecer o motivo do indeferimento do direito creditório pleiteado.

Diante do exposto, voto por rejeitar a preliminar de cerceamento do direito de defesa afastando a pretensa nulidade da decisão recorrida.

Quanto ao conhecimento e ao mérito, transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado do acórdão paradigma:

Observados os requisitos, conheço da impugnação.

I - Dos créditos relativos a bens e serviços importados

No intuito da contextualização, a Recorrente assim consigna a questão:

25. Conforme relatado no Tópico III acima, em que pese a DRJ tenha reconhecido a possibilidade de compensação ou de ressarcimento dos créditos de bens e serviços importados, nos termos da Solução de Consulta nº 70 – COSIT, decidiu-se, equivocadamente, por manter a glosa de crédito sobre tais despesas, sob o argumento, em síntese, de que “além de não demonstrar regularmente o seu direito creditório no Dacon, a interessada também deixou de juntar aos autos as Notas fiscais de entrada referentes à aquisição no mercado externo, tampouco anexou aos autos os DARF relativos aos pagamentos de PIS/Cofins importação”.

26. Contudo, tal como acima mencionado, a DRF não suscitou qualquer questionamento acerca de eventual equívoco de preenchimento do DACON ou ausência de documentos, de modo que, uma vez afastada a equivocada fundamentação adotada pela Fiscalização, deve ser reconhecida a legitimidade do crédito apurado pela Recorrente, sob pena de se concretizar clara violação ao seu direito de defesa.”

Sublinha, ademais, que, considerado o período de apuração, o pedido mostra-se autorizado pela Lei nº 11.116/2005, art. 16, pelo que “(...) não há dúvidas acerca da legitimidade do crédito e procedimento adotado pela Recorrente, que, ao acumular seus créditos de PIS/COFINS decorrentes da aquisição de bens e ativos imobilizados importados, procedeu com o devido pedido de compensação com débitos próprios, de modo que a reforma do acórdão recorrido é medida que se impõe” (fl. 2039).

Analisando-se o Acórdão da Manifestação de Inconformidade, tem-se, como premissas estruturantes (fl. 1607):

“Quanto aos créditos glosados, constata-se o que se detalha resumidamente a seguir:

a) os bens excluídos da base de cálculo dos créditos de PIS e COFINS constam da memória de cálculo (arquivos não pagináveis) como “compra p/ uso e consumo (import.)” e “compra para industrialização (imp.)” -CFOP 3556 e 3101;

b) os valores dos bens (base de cálculo do crédito) NÃO constam da ficha 06B/16B (Apuração dos Créditos da PIS/Cofins Importação) da coluna Créditos Vinculados à Receita de Exportação dos DACON de janeiro a dezembro de 2010;

c) não constam dos autos as Notas Fiscais de Entrada ou Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica – DANFE que comprovam a aquisição no mercado externo; e

d) não foram acostados os DARF (Códigos de Receita 5602 e 5629) pagos comprovando o recolhimento do PIS/Cofins importação recolhidos na aquisição dos bens no mercado externo.

Enfatizo que, além de não demonstrar regularmente o seu direito creditório no Dacon, a interessada também deixou de juntar aos autos as Notas fiscais de entrada referentes à aquisição no mercado externo, tampouco anexou aos autos os DARF relativos aos pagamentos de PIS/Cofins importação.

Portanto, não há como reconhecer o direito de crédito na parte em que se refere a esses valores, cabendo, portanto, a manutenção da glosa aos créditos dessa natureza pleiteados.”

Vencido na preliminar, ou seja, prevalecendo a conclusão de que essas considerações da DRJ não violaram o direito à ampla defesa nem o contraditório, é forço pela inexistência do direito ao crédito, por ausência de comprovação.

Efetivamente, ao interessado cumpre a prova da existência do crédito alegado, valendo sublinhar que a busca da verdade real não relativiza a distribuição do ônus probatório. Com esta *ratio*, cito, com os meus destaques:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004

PEDIDOS DE RESSARCIMENTO/RESTITUIÇÃO E DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. SUJEITO PASSIVO.

Em processos de ressarcimento, restituição e compensação, recai sobre o sujeito passivo o ônus de comprovar nos autos, tempestivamente, a natureza, a certeza e a liquidez do crédito pretendido. Não há como reconhecer crédito cuja natureza, certeza e liquidez não restaram comprovadas por meio de escrituração contábil-fiscal e documentos que a suportem. Não há que se falar em violação a princípios jurídicos, entre os quais, aqueles da verdade material, contraditório e ampla defesa, quando o tribunal administrativo, ancorado na correta premissa de que sobre o sujeito passivo recai o ônus da prova e na constatação de insuficiência de provas do direito alegado, conclui pelo indeferimento da compensação declarada e afasta pedido de diligência.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

Descabe a realização de diligência ou perícia relativamente à matéria cuja prova deveria ter sido apresentada já em manifestação de inconformidade. Procedimentos de diligência e perícia não se afiguram como remédio processual

destinado a suprir injustificada omissão probatória daquele sobre o qual recai o ônus da prova.

RESTITUIÇÃO. IDENTIFICAÇÃO DA ORIGEM DO DIREITO CREDITÓRIO. RESPONSABILIDADE DO SUJEITO PASSIVO.

O pedido de restituição, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, é efetuada pelo contribuinte mediante apresentação de PER/DCOMP, no qual devem constar informações relativas aos créditos pretendidos, cabendo à autoridade administrativa e aos órgãos julgadores a apreciação da regularidade do pedido nos exatos termos determinados pela declaração prestada pelo contribuinte.

(Numero do processo: 10880.973307/2011-88; Turma: Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção; Câmara: Terceira Câmara; Seção: Terceira Seção De Julgamento; Data da sessão: Wed Dec 15 00:00:00 UTC 2021)

Como a Recorrente limita-se a afirmar a existência de previsão legal autorizativa do crédito vindicado, sem, contudo, comprová-lo, a glosa deve ser mantida.

II – Dos créditos sobre bens e serviços utilizados como insumos

Amparando-se na tese fixada pelo STJ no REsp 1.221.170/PR, sob a sistemática dos recursos repetitivos, de que o conceito de insumo deve ser adensado com base nos critérios da essencialidade e da relevância, o Recurso defende que *“a denominação dada pela Recorrente aos bens e serviços empregados em sua atividade não descaracteriza sua utilização e imprescindibilidade dentro das etapas de produção mineral, devendo a Fiscalização se atentar para o uso do bem e do serviço, o que claramente não foi observado”* (fl. 2040).

Dito isso, busca reverter as seguintes glosas:

a) Materiais e equipamentos relacionados à segurança

Como causa de pedir recursal, destacando a NR 22, a JACOBINA MINERAÇÃO E COMÉRCIO LTDA consigna:

40. Como cediço, a Recorrente é uma empresa de grande porte que atua no ramo de mineração sendo incontroverso o fato de que tal atividade é classificada como de alto risco, razão pela qual há diversas normas de segurança aplicáveis em sua atividade, de modo que o não cumprimento de tais normas, além de colocar a vida de seus colaboradores em risco, inviabiliza a própria atividade mineral desenvolvida.

41. Nesse sentido, diante do risco inerente à atividade da Recorrente, o Ministério do Trabalho criou a Norma Regulamentadora nº 22, que dispõe sobre a Segurança e Saúde Ocupacional na Mineração (Doc. 08 da Manifestação de Inconformidade). Referida norma regulamentadora “tem por objetivo disciplinar os preceitos a serem observados na organização e no ambiente de trabalho, de forma a tornar compatível o planejamento e o desenvolvimento da atividade mineira com a busca permanente da segurança e saúde dos trabalhadores”.

42. Com efeito, considerando que o termo “insumo” compreende todos os produtos e/ou bens que forem indispensáveis para a formação do produto/serviço, ou seja, todos os bens ou serviços que viabilizem o processo produtivo, não há

dúvidas de que todos os materiais e equipamentos de segurança são indispensáveis à própria manutenção da atividade da Recorrente.

(...)

44. Nesse contexto, não deve prevalecer a glosa dos créditos de PIS e COFINS decorrentes da aquisição de (I) Uniformes; (II) Bens Utilizados em Manutenção e Reforma de Imóveis, Manutenção Predial e Bens de Infraestrutura em Geral; (III) Material Usado para Reforço da Estrutura da Mina; (IV) Bens Utilizados em Atividade de Comunicação, tendo em vista que tais itens de segurança são indissociáveis da atividade de mineração, se enquadrando, portanto, no conceito de insumo acima defendido.

45. Ressalte-se que todos os itens acima mencionados são de utilização obrigatória e decorrem de imposição legal (NR-22). Em outras palavras, não pode haver atividade mineral sem a observância das normas regulamentadoras, especialmente as normas de segurança.

Pois bem.

Em relação aos **uniformes**, a DRJ, citando o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5/2018, pontuou:

“Neste ponto, convém transcrever os trechos do PN nº 5/2018 que esclarecem com bastantes detalhes quando gastos com EPI permitem a apuração de créditos na modalidade aquisição de insumos:

9.2. DISPÊNDIOS PARA VIABILIZAÇÃO DA ATIVIDADE DA MÃO DE OBRA

130. Nesta seção discute-se possível enquadramento na modalidade de creditamento pela aquisição de insumos de dispêndios da pessoa jurídica destinados à viabilização da atividade de sua mão de obra, como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, equipamentos de segurança, etc..

131. Acerca desta discussão, cumpre inicialmente observar que em relação ao fator capital do processo produtivo (máquinas, equipamentos, instalações, etc.) as normas que instituíram a modalidade de creditamento pela aquisição de insumos foram expressas em alargá-la para abranger também alguns itens cuja função é viabilizar seu funcionamento, mediante a inclusão de "inclusive combustíveis e lubrificantes" no conceito de insumo (inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) (ver parágrafos 92 a 96). Diferentemente, em relação ao fator trabalho (recursos humanos) da produção, as referidas normas não apenas omitiram qualquer expansão do conceito de insumos como vedaram a possibilidade de creditamento referente a parcela dos dispêndios relativos a este fator (mão de obra paga a pessoa física, conforme explicado acima).

132. Além disso, insta salientar que a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do AgRg no REsp 1281990/SC, em 05/08/2014, sob relatoria do Ministro Benedito Gonçalves, mesmo afirmando que "insumo para fins de creditamento de PIS e de Cofins diz respeito àqueles elementos essenciais à realização da atividade fim da empresa", concluiu que não se enquadravam no conceito "as despesas relativas a valemtransporte, a vale-alimentação e a uniforme

custeadas por empresa que explore prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção".

133. Diante disso, resta evidente que não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os dispêndios da pessoa jurídica com itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc. (sem prejuízo da modalidade específica de creditamento instituída no inciso X do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

134. Certamente, essa vedação alcança os itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra utilizada em qualquer área da pessoa jurídica (produção, administração, contabilidade, jurídica, etc.). (...)”

136. Nada obstante, deve-se ressaltar que as vedações de creditamento afirmadas nesta seção não se aplicam caso o bem ou serviço sejam especificamente exigidos pela legislação (ver seção relativa aos bens e serviços utilizados por imposição legal) para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades. (...)

Resta evidente que não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição PIS/COFINS os dispêndios da Pessoa Jurídica com itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada em qualquer área, inclusive produção.

Assim postos os argumentos, é interessante perceber que, ao contrário do que a Recorrente faz crer, a NR 22, dedicada à segurança e saúde ocupacional na mineração, não se refere a uniformes – o que afasta a sua imprescindibilidade.

Afastada a sua essencialidade, a glosa deve ser mantida.

Quanto aos **Bens Utilizados em Manutenção e Reforma de Imóveis, Manutenção Predial e Bens de Infraestrutura em Geral, e Material Utilizado no Reforço da Estrutura da Mina**, a DRJ, reportando-se à Lei nº 11.488/2007, art. 6º, entendeu da seguinte maneira (fl. 1619):

Assim, para que os gastos com reforma imobiliária, obra de construção civil ou com aquisição de material de construção, etc, gerem créditos que poderão ser aproveitados na proporção de 1/24 por mês, necessário se faz comprovar que os custos foram empregados em edificações incorporadas ao ativo imobilizado, adquiridas ou construídas para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, e que o creditamento só poderá ocorrer após o término da obra de construção civil.

Ainda que nesse caso restasse evidente que o bem do ativo imobilizado foi diretamente empregado na produção de bens destinados à venda, entendo que cumpre ainda a interessada demonstrar contabilmente a ativação desses valores gastos no ativo imobilizado e a apropriação proporcional a 1/24 por mês conforme determina a legislação já transcrita.

Dessarte, mantém-se a glosa em razão do sujeito passivo não cumprir com o seu ônus probatório.

Perceba-se que, enquanto o Acórdão apontara para ausência de provas, o Recurso Voluntário limitou-se afirmar, abstratamente, o seu direito.

Aqui, também estou mantendo a glosa.

Por fim, veja-se o entendimento da DRJ quanto aos **Bens Utilizados em Atividade de Comunicação** (fl. 1634):

A fiscalização glosou os gastos com a aquisição dos seguintes bens: antena, rádio portátil, acessórios, sistema e equipamentos de comunicação, módulo eletrônico comunicação, moC com 6GK1503-3CB00 Siemens e outros semelhantes e com função de comunicação.

No que tange aos gastos com comunicação, sobre os quais a interessada postula o creditamento, embora reconheça que tais despesas são importantes para a empresa (para o exercício de sua atividade e sucesso empresarial), cumpre esclarecer, como sobejamente explanado, que nem todas as despesas operacionais são necessariamente essenciais ou relevantes.

Nesse compasso, considerando que os gastos com comunicação não compõem o processo produtivo ou da execução do serviço, ou mesmo a sua falta não priva a empresa de explorar sua lavra de sua extração mineral, reputo correta a glosa devendo portanto ser mantida

Além de não haver impugnação específica rechaçando as conclusões encaminhadas pelo Acórdão, é possível antever, com certa tranquilidade, que a supressão desses bens utilizados para comunicação não paralisaria o processo produtivo da Recorrente.

Glosa mantida.

b) Bens utilizados nas atividades de sondagem e geologia

Enquanto a Recorrente, forte no art. 22, V, do Decreto-Lei nº 227/1967 (Código de Mineração), afirma que todos os custos inerentes às etapas de sondagem, geologia e topografia são intrinsecamente ligadas à produção do minério, a DRJ, citando o PN Cosit 05/2018, acerca dos gastos na etapa de Pesquisa e Desenvolvimento, concluiu o seguinte (fl. 1628):

Depreende-se do acima transcrito que, para que tais gastos pré-operacionais sejam considerados insumos, necessário se faz a demonstração de que tais despesas tiveram um resultado exitoso a ponto de se tornarem essenciais à produção do bem vendido ou à prestação do serviço.

Portanto, como não há nos autos elementos que permitam aferir se os custos com sondagem e prospecção foram atinentes às minas ou jazidas em exploração, resta impossibilitada a exclusão da glosa pretendida pela interessada.

No entanto, entendo que, no ponto, a glosa da DRJ partiu de premissa equivocada, porquanto a ideia de insumo, como precedentemente destacado,

pressupõe a essencialidade e a relevância para a atividade desempenhada – e não o êxito do serviço.

Sendo assim, vale ter presente o objeto social da Recorrente, referido, inclusive, pelo Relatório Fiscal à pág. 908:

16. Conforme Contrato Social, o objeto social da empresa compreende:

- a) Exploração, prospecção, industrialização e comercialização de minérios de qualquer natureza;
- b) Importação e exportação de bens e produtos ligados à atividade principal;
- c) Aproveitamento econômico de concessões e de autorização de pesquisa e lavra;
- d) Comercialização de minérios de qualquer natureza;
- e) Prestação de serviços de pesquisa mineral;
- f) Aquisição e arrendamento de terras destinadas aos seus objetivos e necessidades, bem como direitos e interesses do subsolo;
- g) Participação em outras sociedades, como sócia, acionista e quotista.

É de perceber-se que as atividades de exploração e prospecção estão intimamente ligadas às atividades de sondagem e geologia.

Com essa *ratio*, cito:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2011 a 30/06/2011

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMO.

Para fins de apuração de crédito da Contribuição não-cumulativa nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, deve ser observado o conceito de insumo estabelecido pelo STJ no REsp nº 1.221.170-PR a partir do critério da essencialidade e relevância.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. CERTEZA E LIQUIDEZ. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. INDEFERIMENTO. NÃO HOMOLOGAÇÃO.

O deferimento do pedido de ressarcimento e a homologação da declaração de compensação estão condicionados à comprovação da certeza e liquidez dos créditos requeridos, cujo ônus é do contribuinte. Não havendo certeza e liquidez dos créditos apresentados, o ressarcimento deverá ser indeferido e a compensação não homologada.

CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMO. ATIVIDADE MINERADORA. BENS E SERVIÇOS DESTINADOS À PESQUISA E PROSPECÇÃO. POSSIBILIDADE.

A pesquisa e a prospecção associadas à atividade de mineração atende ao critério da relevância, uma vez que se trata de uma exigência legal, o que permite o aproveitamento de crédito da Contribuição não-cumulativa em relação aos dispêndios com bens e serviços a ela destinados.

CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMO. TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS. POSSIBILIDADE.

O transporte de produtos acabados, se inclui no conceito de insumo para fins de creditamento, nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, da Contribuição não-cumulativa.

CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMO. SERVIÇOS DE OPERAÇÃO PORTUÁRIA. POSSIBILIDADE.

Os serviços de operação portuária se incluem no conceito de insumo para fins de creditamento, nos termos do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, da Contribuição não-cumulativa.

CRÉDITO. ALUGUEL DE VEÍCULO AUTOMOTOR SEM MOTORISTA. POSSIBILIDADE.

Veículo automotor não é possível apurar crédito da Contribuição não-cumulativa, nos termos do inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, sobre os dispêndios com o seu aluguel.

CRÉDITO. CAMINHÕES PARA ESCOAMENTO DA PRODUÇÃO. ATIVO IMOBILIZADO. ENCARGOS COM DEPRECIÇÃO. POSSIBILIDADE.

É permitido o aproveitamento de crédito sobre os encargos com depreciação dos caminhões incorporados ao ativo imobilizado, utilizados para o transporte de mercadorias após a finalização do processo produtivo.

(Numero do processo: 10680.913051/2015-30; Turma: Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Terceira Seção; Câmara: Segunda Câmara; Seção: Terceira Seção De Julgamento; Data da sessão: 25 de novembro de 2021)

No ponto, estou dando provimento ao recurso para reverter as glosas quanto às atividades de geologia e sondagem.

c) Partes/peças e manutenção de caminhão baú, caminhão munck, caminhão comboio, caminhão pipa, plataforma, empilhadeira, guindaste, talha elétrica, guincho.

A Recorrente assim contextualiza a glosa:

57. Todos os créditos de PIS e COFINS decorrentes da aquisição dos bens relatados no presente tópico foram glosados pela Fiscalização, e mantidos no acórdão recorrido, sob o fundamento de que tais bens não se enquadrariam no conceito (restritivo) de insumo. São eles:

- Partes / peças e manutenção de caminhão baú, caminhão munck, caminhão comboio, caminhão pipa, plataforma, empilhadeira, guindaste, talha elétrica, guincho;
- Peças e manutenção de veículos leves e outros equipamentos não utilizados diretamente na produção;
- Ferramentas; e
- Combustíveis utilizados em áreas e atividades não ligadas diretamente à produção bem como em máquinas e veículos não utilizados diretamente na produção.

58. Não obstante, verifica-se que, diferentemente do afirmado e defendido pela Fiscalização, referidos bens foram utilizados e são essenciais à atividade produtiva da Recorrente, se enquadrando, portanto, ao conceito de insumo já demonstrado.

59. Isso porque, a denominação dada pela Recorrente aos bens empregados em sua atividade não descaracteriza sua utilização e imprescindibilidade dentro das etapas de produção mineral, devendo a Fiscalização se atentar para o uso do bem, o que claramente não foi observado.

60. Nesse sentido, verifica-se que “esses “equipamentos auxiliares” e os “ativos operacionais auxiliares que não equipamento” são bens essenciais e imprescindíveis à continuidade da atividade de extração mineral, sendo indiferente a existência de contato com o bem produzido”, tal como destacado no parecer apresentado pela Empresa Tyno – Doc. 06 da Manifestação de Inconformidade.

(...)

62. Ora, é evidente que a utilização de equipamentos de apoio operacional e o uso de ferramentas são inerentes à atividade mineral, de modo que tais bens são utilizados, seja de forma direta, seja de forma indireta na produção da Recorrente, como, por exemplo, os caminhões, empilhadeiras, guindastes, que são utilizados para manter a planta em atividade.

63. Em que pese o entendimento do Auditor Fiscal, no sentido de que tais serviços não estariam diretamente vinculados à produção da Recorrente, verifica-se que os serviços acima relacionados, além de serem imprescindíveis para a manutenção de sua atividade, estão relacionados ao seu processo produtivo.

No entanto, a DRJ, citando o Parecer Cosit 05/2018 e o art. 301 do Decreto nº 3000/99, manteve a glosa pelos seguintes motivos (fl. 1619):

A fiscalização relata que, conforme relatório explicativo do processo produtivo da empresa, os veículos e equipamentos acima citados são relacionados como equipamentos de apoio operacional; não são ligados ao processo produtivo, mas utilizados para manter a planta em atividade. Trata-se de filtro e acessórios (utilizados nesses veículos e equipamentos), bomba 04299142, carroceria/baú, elemento filtr ar plat 56047293 Tamrock, elemento filtr ol plat 57624780 NormeT, filtro ol plaT FF5785 Fleetguard, cilindro aux embreagem (aplicação em caminhão pipa), boia do tanque (para caminhão comboio), cilindro hidráulico (utilizados nesses veículos e equipamentos), manutenção de máquinas e equipamentos (relacionadas a esses veículos e equipamentos).

De acordo com a manifestante, os bens glosados correspondem a peças utilizadas em máquinas e equipamentos do processo produtivo da interessada. Traz, como exemplo, foto do sistema hidráulico de uma escavadeira nos quais são utilizados os componentes em questão.

As partes e peças de reposição, usadas em máquinas e equipamentos utilizados na produção ou fabricação de bens destinados à venda podem ser consideradas insumo para fins de crédito a ser descontado do PIS/Pasep e da Cofins, desde que não representem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas, e atendam aos critérios de essencialidade ou relevância definidos pelo STJ no julgamento do Recurso Especial 1221170/PR.

(...)

Para os bens (partes e peças de imobilizado) e serviços (manutenção de imobilizado) cujo valor ultrapasse o limite de R\$ 326,61 (trezentos e vinte e seis reais e sessenta e um centavos) ou que o prazo de vida útil do bem adquirido seja superior a 1 (um) ano, deverão ser capitalizadas, ou seja incorporados ao ativo imobilizado para fins de servirem de base a depreciações futuras.

In casu, pelo que se demonstra nos autos, não foi efetuada incorporação dos referidos dispêndios ao ativo imobilizado, porquanto manifestante não trouxe à colação os registros contábeis ou documentos que certifiquem tal operação.

Portanto, como a requerente não trouxe aos autos a comprovação de que os bens adquiridos analisados nesse tópico possuem vida útil inferior a um ano, resta manter a glosa dos bens cujo valor sejam igual ou superior a R\$ 326,62.

Trata-se de mais um capítulo decisório não impugnado especificamente – e que se amparou no ônus probatório.

Mantenho a glosa.

d) Serviços de transporte de valores e de produtos em elaboração: Despesas de transporte pagas à pessoa jurídica BRINKS Segurança e Transporte de Valores Ltda.

Argumentando que a sua subtração “impede ou, no mínimo, dificulta” o exercício de suas atividades (fl. 2050), a Recorrente afirma que o transporte do ouro (em estado bruto) para beneficiamento (transformação em barra de ouro) exsurge como utilidade direta e relacionada ao seu objetivo social.

Eis, em essência, o que se afirma:

64. Nos termos do acórdão recorrido, a glosa dos créditos decorrentes de serviço de transporte de valores executado por empresa de segurança (BRINKS SEGUR E TRANSP DE VALORES LTDA.) deveria ser mantida, “porquanto se trata de prestação de serviço de transporte de valores por empresa de segurança, não se enquadrando esta operação nas hipóteses previstas nos incisos do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002 e da Lei nº 10.833, de 2003”.

65. Entretanto, vale ressaltar que devem ser considerados como insumos todos os bens e serviços considerados essenciais e imprescindíveis para o processo produtivo, sendo certo que a subtração do referido serviço de transporte de valores impede, ou no mínimo dificulta, a atividade empresarial da Recorrente, que comercializa produtos de alto valor econômico, necessitando de forte aparato de segurança para seu transporte.

66. Nesse sentido, destaca-se que o processo produtivo da Recorrente tem início nas minas, com a extração de compostos rochosos nos quais está contido o ouro em estado bruto.

67. Posteriormente, deflagra-se a fase de beneficiamento, que vem a ser terceirizado pela Recorrente, mediante contratação de serviços que consubstanciam verdadeira industrialização por encomenda. Nestas hipóteses, o

produto semiacabado é transportado até as unidades fabris das pessoas jurídicas especializadas na execução de utilidades dessa natureza.

68. E é justamente esse tipo de serviço prestado pela pessoa jurídica BRINKS, mediante utilização de veículos blindados, dotados de cofres “boca-de-lobo”, profissionais capacitados, constantemente treinados e fortemente armados.

Por outro lado, o Acórdão recorrido rejeitou a Manifestação de Inconformidade com base na distribuição do ônus probatórios, enfatizando o seguinte:

Compulsando os autos, verificou-se no Anexo II – SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS – EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO, que o referido dispêndio referia-se a transporte de valores, conforme destaque abaixo:

Mês	Nº documento	"Desc. Nat Oper"	Emitente	Descricao Item	"Narrativa Item Doc Entr"	BASE COFINS
07/2010	3701	SERV. TRANSPORTES (VALORES)	BRINKS SEGURANCA E TRANSPORTE DE VALORES LTDA	TRANSPORTE DE VALORES	SERVIÇOS DE TRANSPORTE DE VALORES	172.150,56
07/2010	3701	SERV. TRANSPORTES (VALORES)	BRINKS SEGURANCA E TRANSPORTE DE VALORES LTDA	TRANSPORTE DE VALORES	SERVIÇOS DE TRANSPORTE DE VALORES - AD VALOREM	17.001,83
08/2010	3824	SERV. TRANSPORTES (VALORES)	BRINKS SEGURANCA E TRANSPORTE DE VALORES LTDA	TRANSPORTE DE VALORES	SERVIÇOS DE TRANSPORTE DE VALORES	172.150,56
08/2010	3824	SERV. TRANSPORTES (VALORES)	BRINKS SEGURANCA E TRANSPORTE DE VALORES LTDA	TRANSPORTE DE VALORES	SERVIÇOS DE TRANSPORTE DE VALORES - AD VALOREM	17.025,42
09/2010	3873	SERV. TRANSPORTES (VALORES)	BRINKS SEGURANCA E TRANSPORTE DE VALORES LTDA	TRANSPORTE DE VALORES	SERVIÇOS DE TRANSPORTE DE VALORES	114.767,04
09/2010	3947	SERV. TRANSPORTES (VALORES)	BRINKS SEGURANCA E TRANSPORTE DE VALORES LTDA	TRANSPORTE DE VALORES	SERVIÇOS DE TRANSPORTE DE VALORES	57.383,52
09/2010	3873	SERV. TRANSPORTES (VALORES)	BRINKS SEGURANCA E TRANSPORTE DE VALORES LTDA	TRANSPORTE DE VALORES	SERVIÇOS DE TRANSPORTE DE VALORES - AD VALOREM	11.376,87
09/2010	3947	SERV. TRANSPORTES (VALORES)	BRINKS SEGURANCA E TRANSPORTE DE VALORES LTDA	TRANSPORTE DE VALORES	SERVIÇOS DE TRANSPORTE DE VALORES - AD VALOREM	5.689,59

Registre-se que a interessada não trouxe à colação o contrato e as notas fiscais, conhecimentos de transporte, ou outros documentos que possam dar lastro ao argumento de que os valores pagos à BRINKS referem-se a transporte de produtos em elaboração.

(...)

Diante de tal omissão, reputo que não há previsão legal que dê suporte ao creditamento desta operação no regime da não-cumulatividade, porquanto se trata de prestação de serviço de transporte de valores por empresa de segurança, não se enquadrando esta operação nas hipóteses previstas nos incisos do artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002 e da Lei nº 10.833, de 2003, motivo pelo qual a glosa do creditamento referente a esta transação foi mantida.

Note-se que, enquanto a DRJ pautara-se na ausência de provas de que se tratou de transporte de serviços em elaboração, e não de simples valores, a Recorrente limitou-se a afirmar o direito de crédito, sem, contudo, infirmar a conclusão da decisão que almejou desconstituir.

Repisando que, no caso de busca de créditos, o ônus é do contribuinte, o recurso não deve ser acolhido no ponto.

Glosa mantida.

e) Aluguel de veículos

A impugnação busca o reconhecimento de que há a previsão legal para o creditamento em relação a alugueis de escavadeiras, motoniveladoras, tratores, caminhões, etc.

A DRJ considerou não se tratar de insumos.

Nesta sede, é sustentado, por serem efetivamente utilizados no desempenho de suas atividades, por seus funcionários, é pacífico o entendimento do CARF em relação à tomada de créditos.

A despesa com locação de veículo não gera direito a desconto de créditos na apuração de PIS/Cofins devidos segundo a modalidade não cumulativa.

III – Das despesas com energia elétrica: demanda contratada e demais encargos

A DRJ posicionou-se no sentido que apenas o valor pago pelo consumo de energia elétrica permite o crédito de PIS e COFINS, sendo que a Recorrente defende que as despesas com a demanda contratada também se apresentam como insumo.

No entanto, somente a energia elétrica efetivamente consumida gera direito ao crédito:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/07/2007 a 03/09/2007 NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO AO CRÉDITO. ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA.

Conforme o estabelecido no inciso III, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003, somente gera direito ao crédito a energia elétrica efetivamente consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

(Número do processo: 10530.901571/2014-32; Turma: 3ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS; Câmara: 3ª SEÇÃO; Seção: Câmara Superior de Recursos Fiscais; Data da sessão: 18 de julho de 2023)

Assim, mantenho a glosa.

Em síntese, vencido na preliminar, dou parcial provimento ao recurso para reverter as glosas sobre os bens utilizados nas atividades de sondagem e geologia, e sobre os fretes sobre compras de insumos.

Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reverter as glosas sobre bens utilizados nas atividades de sondagem e geologia e fretes sobre compras de insumos.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Antônio Borges – Presidente Redator