



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10530.902291/2014-41  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3003-002.543 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 11 de abril de 2024  
**Recorrente** JACOBINA MINERAÇÃO E COMÉRCIO LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/03/2010

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: 01/01/2010 a 31/03/2010

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.

Recurso Voluntário parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade, vencido o conselheiro George da Silva Santos (relator), 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. Designada para redigir o voto vencedor quanto à preliminar de nulidade a Conselheira Keli Campos de Lima.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Antônio Borges - Presidente

(documento assinado digitalmente)

George da Silva Santos - Relator

(documento assinado digitalmente)

Keli Campos de Lima - Redatora designada

Participaram do presente 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

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por **JACOBINA MINERAÇÃO E COMÉRCIO LTDA** em face do Acórdão n.º 105-003.318 - 7ª TURMA DA DRJ05 que, ao acolher, parcialmente, a sua Manifestação de Inconformidade, restou assim ementado:

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

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/03/2010

#### **DIREITO A COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO.**

Os créditos do art. 15 da Lei n.º 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 da 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 CUMULATIVA. 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 n.º 247/2002 e n.º 404/2004, na medida em que comprometeria a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição COFINS, tal como definido na Lei n.º 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 n.º 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 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.

**CRÉDITO. ALUGUEL DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. ATIVIDADE DA EMPRESA.**

O aluguel de máquinas e equipamentos gera direito a crédito na apuração da PIS/Cofins devida segundo a modalidade não cumulativa quando utilizados nas atividades da empresa.

**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: 01/01/2010 a 31/03/2010

**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”

Para uma melhor contextualização, adoto, como parte deste sumário, o Relatório apresentado pela DRJ:

“Trata-se de manifestação de inconformidade à homologação parcial da compensação informada no Pedido de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação (PER/DCOMP) de crédito de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), com incidência não cumulativa - Exportação, relativo ao período de apuração do 1º Trimestre de 2010, transmitido pela pessoa jurídica acima identificada.

De acordo com PER/DCOMP n.º 34958.14387.200617.1.5.09-3776 e demais PER/DCOMP vinculados, a empresa teve receita de exportação vinculada a crédito de aquisições no mercado interno, demonstrados nas fichas 6A e 16A do DACON.

Nos termos do Despacho Decisório n.º 129015239, de 02/01/2018, emitido pela DRF Feira de Santana/BA, o pedido de ressarcimento foi deferido em parte, no valor de R\$904.373,76, e, conseqüentemente, foram homologadas parcialmente as compensações declaradas em DCOMP vinculadas ao crédito:

Tipo de Crédito: COFINS NÃO CUMULATIVA - EXPORTAÇÃO

Analizadas as informações relacionadas ao documento acima identificado, foi confirmado direito creditório conforme descrito no quadro abaixo:

	Janeiro	Fevereiro	Março	TRIMESTRE
VLR CRÉDITO PEDIDO	469.170,91	733.203,88	799.472,41	2.001.847,20
VLR CRÉDITO CONFIRMADO	58.758,00	343.913,03	501.702,73	904.373,76

Da análise quanto à legitimidade dos créditos de COFINS integrantes dos pedidos de ressarcimento e compensações relativos ao período de 01/2010 a 03/2010, foram glosados os créditos apurados em desacordo com a legislação. A fiscalização detalha e demonstra no Relatório de Auditoria (fls. 933/986) a origem da glosa de COFINS não cumulativa – exportação, referente às aquisições no mercado interno, demonstrados nas fichas 6A e 16A do DACON, a seguir discriminados:

Da análise quanto à legitimidade dos créditos de PIS/PASEP integrantes dos pedidos de ressarcimento e compensações relativos ao período de 07/2010 a 09/2010, foram glosados os créditos apurados em desacordo com a legislação. A fiscalização detalha e demonstra no Relatório de Auditoria a origem da glosa de PIS não cumulativo – exportação, referentes às aquisições no mercado interno, demonstrados nas fichas 6A e 16A do DACON, a seguir discriminados:

- Aquisição de bens utilizados como insumo;

- Aquisição de serviços utilizados como insumo;
- Despesas de energia elétrica e térmica, inclusive sob a forma de vapor;
- Sobre bens do ativo imobilizado com base no valor de aquisição ou construção, em alguns meses, e com base nos encargos de depreciação, em outros meses;
- Devolução de vendas sujeitas à incidência da contribuição.

Nos processos de direito creditório relativos à Contribuição para PIS/PASEP e COFINS, a existência e a natureza do crédito requerido pela empresa devem ser mantidas sob controle, estar demonstradas no DACON e ser comprovadas pela empresa interessada, a quem incube o ônus da prova.

Verifica-se que a interessada não demonstrou como foram apurados os créditos de PIS e COFINS relativos a bens e serviços utilizados como insumos. Apesar disso, em observância aos princípios da razoabilidade e da verdade material, todas as aquisições de bens e contratações de serviços indicadas na memória foram consideradas na análise.

### **DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE.**

Regularmente cientificado do despacho decisório, o sujeito passivo apresenta em sua peça de defesa (fls. 728/776) o que se relata resumidamente a seguir.

#### **1. Da Tempestividade.**

É tempestiva a presente Manifestação de Inconformidade, uma vez que a ciência, pela ora Requerente, do Despacho Decisório em referência ocorreu em 18/01/2018 (quinta-feira) –(Doc. 04), termo a quo do prazo de 30 (trinta) dias de que trata o artigo 74, § 9º, da Lei nº 9.430/96, tendo a sua contagem se iniciado no primeiro dia útil subsequente, qual seja, 19/01/2018 (sexta-feira), e se encerra, portanto, em 19/02/2018 (segunda-feira).

#### **2. Da glosa de créditos. Do processo produtivo. Do conceito restrito de insumo.**

Traz entendimento de que o creditamento requer que o item seja utilizado direta ou indiretamente pelo contribuinte na sua produção, ser indispensável para formação daquele produto final e estar relacionado ao seu objeto social.

Cita ementa de acórdão do CARF no sentido de que o alcance do conceito de insumo é aquele em que os bens e serviços cumulativamente atendam aos requisitos de (i) essencialidade ou relevância com/ao processo produtivo ou prestação de serviço; e sua (ii) aferição, por meio do cotejo entre os elementos (bens e serviços) e a atividade desenvolvida pela empresa.

Explana com auxílio de fluxograma o processo produtivo da empresa, que consiste em atividades que vai da extração ao beneficiamento de minerais.

### **3. Da glosa de créditos PIS e COFINS Não-Cumulativa Exportação por falta de declaração no DACON.**

Aponta que a Fiscalização deixou de considerar diversas despesas incorridas pela Requerente, sob a justificativa de que não seria possível a inclusão de novos créditos no DACON, em virtude do prazo prescricional. Assim, de maneira equivocada, desconsiderou despesas que constam na memória de cálculo apresentada pela Requerente (Doc. 07), mas, que não haviam sido declaradas no DACON.

Especifica os créditos de PIS e COFINS Não-Cumulativa Exportação pleiteados para janeiro a março de 2010 e julho a dezembro de 2010 foram, de fato, por ela acumulados.

Suscita que, embora o crédito não esteja demonstrado no DACON, o pleito da Requerente se justifica plenamente por se tratar de questão eminentemente material, isto é, mero erro material no preenchimento de obrigação acessória.

Entende que não há falar em decurso prazo prescricional para declaração em DACON, pois o que importa é que todas as despesas estejam apresentadas na memória de cálculo, com o reconhecimento do crédito limitado ao valor pleiteado no PER.

Cita jurisprudência administrativa com foco na prevalência da verdade material na arguição de erro material no preenchimento do DACON.

Discorre que mesmo que tenha incorrido em equívoco quando do fornecimento de informações ou do recolhimento de valores, o contribuinte deve ter o seu patrimônio protegido em relação a valores considerados indevidos, evitando-se, assim, o pagamento de quantias superiores ao necessário e, ainda, o enriquecimento sem causa por parte do Fisco. Colaciona jurisprudência dos tribunais nesse sentido.

Reforça que a suposta insuficiência de crédito evocado pelo Fisco Federal por meio do referido Despacho Decisório não afastaria a real apuração do valor correto quanto ao crédito compensado, bastando a análise dos documentos acostados para sua comprovação.

Aponta princípios da verdade material e da formalidade moderada para concluir que se um contribuinte utiliza-se de uma documentação idônea para atestar a existência de um crédito, deve-se reconhecer a sua legitimidade, ainda que, eventualmente, houvesse algum erro de forma.

#### **4. Do conceito de insumo para fins de créditos de PIS/COFINS não cumulativos.**

Aduz que os argumentos utilizados que a Fiscalização se valeu para fundamentar a glosa dos créditos pretendidos pela Requerente foram objeto de uma interpretação restritiva do conceito de insumo.

Invoca as Instruções Normativas n.ºs 247/02 e 404/04, por meio das quais o Fisco limitou a abrangência do termo “insumo”, em linhas gerais, à matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem e a outros bens que sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou ainda aos bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços.

Traz doutrina para concluir que a orientação emanada das próprias Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003 pressupõem um conceito muito mais amplo do que aquele conferido pelas Instruções Normativas n.ºs 247/02 e 404/04 editadas pela Receita Federal.

Inferre das decisões judiciais transcritas na defesa 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 e interfiram diretamente na qualidade do produto ou serviço fornecido pela Empresa Requerente.

Conclui que nas hipóteses de apuração dos créditos de PIS e de COFINS, deve prevalecer que o conceito de insumo se identifica com aquele que abrange todos os gastos da pessoa jurídica, no caso a Requerente, que contribuíram ou são necessários e indispensáveis à produção da receita.

#### **4. Dos bens utilizados como insumos.**

##### **4.1. Aquisição de bens e ativo imobilizado no exterior.**

Insurge-se ante a glosa decorrente da aquisição de bens e serviços importados pela Requerente, por suposta ausência de previsão legal para a apropriação de tais créditos.

Entende que a fiscalização deixou de observar os ditames constitucionais e legais previstos nos artigos 150, II, e 152, da Constituição Federal, e artigo 11 do Código Tributário Nacional, os quais, de forma categórica, proíbem, em atenção ao princípio da isonomia, os entes políticos de estabelecer diferença tributária entre bens e serviços de qualquer natureza, em razão da sua procedência ou do seu destino.

Conclui destacando que a posição adotada pela D. Fiscalização, no sentido de glosar o creditamento sobre produtos e serviços adquiridos unicamente em razão de sua procedência estrangeira, o que colide com a Constituição Federal e com a legislação tributária pertinente, notadamente o Código Tributário Nacional, devendo ser, assim, prontamente rechaçada.

#### **4.2. Bens supostamente não enquadrados no conceito de insumo - Materiais e equipamentos relacionados à segurança.**

Cita a importância do cumprimento pela empresa das normas de segurança emanadas pelo Ministério Trabalho para em seguida afirmar 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, e concluir que não há dúvidas de que todos os materiais e equipamentos de segurança são indispensáveis à própria manutenção da atividade da Requerente.

Traz jurisprudência do CARF no sentido de que a aquisição de bens para proteção ao trabalhador dá direito à crédito de PIS e COFINS, inclusive na locação de uniformes.

Nesse contexto, entende que não deve prevalecer a glosa dos créditos de PIS e COFINS decorrentes da aquisição de (I) EPI, Artigos de Proteção Industrial; (II) Uniformes; (III) Bens Utilizados em Manutenção e Reforma de Imóveis, Manutenção Predial e Bens de Infraestrutura em Geral; (IV) Material Usado para Reforço da Estrutura da Mina; (V) Artigos de Segurança; (VI) Bens Utilizados em Atividade de Comunicação; (VII) Materiais Médico-Hospitalares e Primeiros Socorros, tendo em vista que tais equipamentos de segurança são indissociáveis da atividade de mineração, se enquadrando, portanto, no conceito de insumo acima defendido.

Ressalta que todos os itens acima mencionados são de utilização obrigatória e decorrem de imposição legal (NR-22 – Doc. 08). Em outras palavras, não pode haver atividade mineral sem a observância das normas regulamentadoras, especialmente as normas de segurança.

#### **4.3. Bens utilizados nas atividades de sondagem e geologia.**

Insurge-se ante a glosa pela Fiscalização de créditos relativos aos bens utilizados nas etapas de sondagem e geologia, sob o fundamento de que estas seriam etapas alheias à produção, pois entende que para fins de creditamento da contribuição social não cumulativa, são passíveis de creditamento os gastos com aqueles bens e serviços que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, que sejam neles empregados direta ou indiretamente.

No caso da Requerente, para que se inicie a extração mineral, é necessária a realização de estudos e pesquisas bem como prospecção e sondagens. Sem a realização destes serviços torna-se absolutamente inviável a realização das suas atividades de extração.

Traz jurisprudência do CARF e conclui que não há dúvidas de que todos os custos inerentes às etapas de sondagem e geologia estão intrinsecamente ligadas à produção do minério, pois, sem estas, não haveria produção.

#### **4.4. Bens utilizados na etapa de “rejeito”, bem como partes e peças/manutenção de máquinas, equipamentos e veículos utilizados nesta etapa.**

Com base na Verificação Fiscal, a Autoridade Fiscal glosou os créditos de PIS e COFINS relativos aos bens utilizados na fase de “rejeito”, sob a justificativa de que não faria parte diretamente da linha de produção do bem produzido, de modo que os bens consumidos nessa etapa não seriam passíveis de enquadramento no conceito de insumo.

Aduz que o descarte do rejeitos por mineradoras seguem disposições de normas reguladoras, destacando a edição da Lei 12.305/2020 e da Lei 12.334/2010 que tratam da política de resíduos sólidos.

Após explanação da importância dos resíduos na atividade mineradora, conclui que a utilização de bens na etapa de rejeito na atividade mineral é indispensável para a própria manutenção da produção industrial da Requerente.

Colaciona jurisprudência do CARF acerca do aproveitamento de créditos no tratamento de resíduos industriais.

#### **4.5. Bens supostamente não vinculados à atividade da Requerente.**

Aduz que, diferentemente do quanto afirmado e defendido pela Fiscalização, referidos bens foram utilizados e são essenciais à atividade produtiva da Requerente, se enquadrando, portanto, ao conceito de insumo:

- 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;
- Materiais e equipamentos de laboratório;
- Ferramentas;
- Combustíveis utilizados em áreas e atividades não ligadas diretamente à produção bem como em máquinas e veículos não utilizados diretamente na produção;
- Bens descritos como acessórios de apoio; e
- Aquisições descritas como uso e consumo.

Discorre 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.

Traz imagens do bens em referência.

## **5. Dos Serviços utilizados como insumos.**

### **5.1. Serviços de transporte de valores e de produtos em elaboração.**

Reitera que devem ser considerados como insumos todos os bens e serviços essenciais e relevantes para o processo produtivo, sendo certo que a subtração do referido serviço de transporte de valores dificultaria e até impediria a atividade empresarial da Requerente, que comercializa produtos de alto valor econômico, necessitando de forte aparato de segurança para seu transporte.

Nas suas palavras, não há como se concluir de maneira contrária, já que o processo produtivo da Requerente tem início nas minas, com a extração de compostos rochosos nos quais está contido o ouro em estado bruto, seguindo à fase de beneficiamento, que por vezes vem a ser terceirizada pela Requerente, 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. 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.

Afirma que a Requerente atua no ramo de mineração, tendo como principal produto o ouro e, sem o transporte adequado dessa valiosa mercadoria, O PRODUTO FINAL EFETIVAMENTE OBTIDO PELA REQUERENTE, é evidente que a mesma não conseguiria dar continuidade ao seu processo produtivo e, conseqüentemente, acarretaria em grave prejuízo ao seu ciclo de produção.

Diante disso, conclui que o transporte de ouro em estado bruto para beneficiamento – transformação em barra de ouro, assim como o armazenamento da mercadoria representam utilidades diretas e intrinsecamente relacionadas ao objeto social desenvolvido pela Requerente, afigurando-se indubitável suas aplicações no processo produtivo do ouro que será, ao final, comercializado.

Cita decisão do CARF.

### **5.2. Transporte de bens do ativo imobilizado, transporte de máquinas e equipamentos entre outros.**

Insurge-se ante a glosa aduzindo que os produtos transportados e que tiveram os seus custos com fretes glosados, se tratam de bens utilizados diretamente na atividade produtiva da Requerente e que, portanto, necessitam de

conserto e ou manutenção, sendo certo que a produtividade da Requerente depende de tais serviços de transporte.

Transcreve ementa de julgado do CARF que considera serviço de manutenção de máquinas e equipamentos como essenciais à atividade da interessada gerando créditos de PIS/Cofins.

### **5.3. Serviços não enquadrados como insumos - aluguéis de veículos e andaimes.**

Reitera que devem ser considerados como insumos todos os bens e serviços essenciais e relevantes para o processo produtivo, sendo que a subtração dos serviços glosados implicaria em dificultar e até impedir a atividade empresarial desempenhada pela Requerente.

Nesse sentido, não há dúvidas de que os veículos locados pela Requerente são efetivamente utilizados no desempenho de suas atividades, já que são usados por seus próprios funcionários e sempre a serviço da Requerente.

Considerando que as áreas exploradas pela Requerente para desenvolvimento de suas atividades, em quase todas as oportunidades, são de difícil acesso, é essencial que os seus funcionários utilizem veículos especiais para se locomoverem com rapidez e segurança, assim como viabilizar a extração e transporte de minérios, de modo que tais veículos são indispensáveis para o desempenho das atividades da Empresa.

Colaciona entendimento do CARF acerca da possibilidade de tomada de créditos de locação de veículos utilizados na atividade do contribuinte.

Conclui que do simples cotejo entre a atividade da Requerente e a descrição dos veículos, é possível se identificar a sua essencialidade, não restando outra alternativa se não o reconhecimento integral do crédito pleiteado.

Complementa alegando que além da locação dos veículos acima destacados, todos os demais serviços glosados e tratados nesse tópico devem ter seu crédito reconhecido, especialmente os andaimes utilizados para acesso as minas, já que, do simples cotejo entre a atividade da Requerente e a descrição dos serviços, é possível se identificar a sua essencialidade, não restando outra alternativa à essa Turma Julgadora, se não reconhecer a integralidade do crédito pleiteado.

### **5.4. Da Energia Elétrica**

Cita legislação para concluir que “a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a (...) energia elétrica e energia térmica” consumidas nos estabelecimentos, ou seja, todas as aquisições a estas relacionadas geram o direito de crédito, não havendo que se falar em restringi-las tão somente ao que foi efetivamente consumido.

Assinala que o legislador sempre teve a intenção de reconhecer o direito ao crédito sobre o fornecimento de energia, não fazendo distinção com aquelas incorridas a título de demanda contratada. Traz jurisprudência do CARF.

No tocante à demanda contratada, alega que a Primeira Seção da Colenda Corte Superior já se posicionou a respeito, no julgamento do Recurso Especial nº 960.476/SC, julgado, inclusive, pela sistemática dos recursos repetitivos, publicado em 13/05/2009, no sentido de que “a demanda contratada é a demanda de potência ativa, expressa em quilowatts (kW), a ser disponibilizada pela concessionária” ao consumidor, “conforme valor e período de vigência fixados no contrato de fornecimento”, que pode ou não ser “utilizada durante o período de faturamento”.

Esclarece que a conclusão é lógica, pois sobre a demanda contratada e sobre a utilização do sistema de distribuição elétrica em alta tensão incide a cobrança do PIS e a COFINS (mero acessório da aquisição de energia elétrica), nada mais racional que haja o direito à manutenção ao crédito pelo contribuinte sobre tais valores.

A Requerente traz aos autos as Notas Fiscais/ Faturas de Energia anexas (Doc. 09), com as informações de preço e quantidade consumida, de forma que tais dispêndios também devem ser integralmente considerados para apuração do seu crédito de PIS e COFINS.

## **6. Dos Pedidos.**

Por todo o exposto, requer seja conhecida e provida a presente Manifestação de Inconformidade, reformando-se o despacho decisório combatido, de forma a se determinar o reconhecimento integral dos créditos pleiteados pelo PER/DCOMP apresentado pela Requerente, assim como a extinção dos débitos fiscais respectivamente oferecidos à compensação.

Protestando pela juntada de eventuais documentos necessários a comprovação do ora alegado, a Requerente informa que poderá receber intimações no Escritório dos advogados que subscrevem a presente, sito na Av. Chedid Jafet, 222, Bloco D, 2º andar, Conj. 21 - Vila Olímpia – São Paulo/SP - CEP 04551-065. Da Petição Complementar.”

No intuito da reforma, as razões recursais argumentam, em preliminar, a nulidade do acórdão em razão do cerceamento do direito de defesa, uma vez que, enquanto o crédito fora glosado com base no argumento da ausência de previsão legal ou de que o bem ou serviço não se caracterizava como insumo, a DRJ, por sua vez, manteve a glosa por ausência de prova e de esclarecimentos adicionais, o que impossibilitou o direito de defesa, ante a ausência de intimação.

No mérito, em relação às glosas mantidas, defende o que se segue:

- **Dos créditos sobre bens e serviços importados:** Aponta-se que a DRF não questionou qualquer equívoco no preenchimento do DICON nem a ausência de documentos, apesar de a DRJ pressupor essa irregularidade e afirmar a ausência de provas.

Sublinha, ademais, que, considerado o período de apuração, o pedido mostra-se autorizado pela Lei n.º 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. 1977).

- **Dos créditos sobre bens e serviços utilizados como insumos:** A DRJ manteve a glosa ante o argumento de que a Recorrente não esclarecera nem comprovava a utilização em ativos da produção, sublinhando que apenas a locação de máquinas e equipamentos ensejaria os créditos, não havendo previsão legal para a tomada de crédito em relação à locação de veículos.

No ponto, a Recorrente afirma ser desinfluyente a denominação por ela dada aos serviços e bens empregados em sua atividade, o que não tem o condão de descaracterizar as suas utilização e imprescindibilidade dentro das etapas de produção mineral. Neste contexto, pondera que:

- a) *Materiais e equipamentos relacionados à segurança:* Como a Recorrente exerce uma atividade de alto risco, havendo a Norma Regulamentadora n.º 22 do Ministério do Trabalho, todos os materiais e equipamentos de segurança são indispensáveis à referida atividade, de forma que “*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*” (fl. 1981).
- b) *Bens utilizados nas atividades de sondagem e geologia:* Todos os serviços de sondagem são essenciais para a sua atividade, independentemente do esforço bem-sucedido.
- c) *Bens supostamente não vinculados à atividade:* A utilização de equipamentos de apoio operacional, a par das ferramentas, são inerentes à mineração, razão pela qual tais bens são utilizados, direta e indiretamente, na produção da Recorrente, a independer da nomenclatura por ela utilizada.
- d) *Serviços de transporte de valores e de produtos em elaboração:* “*Aqui vale repisar que a Recorrente atua no ramo de mineração, tendo como principal produto o ouro e, sem o transporte adequado dessa valiosa mercadoria, O PRODUTO FINAL EFETIVAMENTE OBTIDO PELA RECORRENTE, é evidente que a mesma não conseguiria dar*

*continuidade ao seu processo produtivo e, conseqüentemente, acarretaria grave prejuízo ao seu ciclo de produção” (fl. 1990).*

- e) Transporte de bens do ativo imobilizado, transporte de máquinas e equipamentos, entre outros: A glosa deve ser revertida, ante o conceito restrito de insumo utilizado pela Fiscalização e diante do entendimento do CARF.
- f) Serviços não enquadrados como insumos – alugueis de veículos: De acordo com o CARF, é pacífica a possibilidade de tomada de créditos na locação de veículos utilizados em qualquer atividade da empresa, quando essencial.

**- Das despesas com energia elétrica: demanda contratada e demais encargos:**

Apesar do entendimento da DRJ de que, de todas as parcelas constantes da fatura de fornecimento de energia elétrica, apenas o consumo de energia elétrica enseja o creditamento do PIS e da COFINS, o CARF reconhece o direito ao crédito em relação à demanda contratada o uso do sistema de distribuição.

**- Do direito ao crédito decorrente de depreciação:** Além da nulidade suscitada em preliminar, “(...) *uma vez entendendo que: ‘D) 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’ e ‘E) Partes/peças e manutenção de caminhão baú, caminhão munck, caminhão comboio, caminhão pipa, plataforma, empilhadeira, guindaste, talha elétrica, guincho’, deveriam constar no ativo imobilizado e seguir regramento próprio para fins de creditamento, que assim o fizesse no julgamento da Manifestação de Informidade, ao invés de simplesmente glosar todos os créditos e penalizar o contribuinte como se este não fosse detentor legítimo de crédito.*” (fl. 1999).

**- Dos créditos aproveitados extemporaneamente:** O art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.833/2003 permite o creditamento nos meses seguintes, não havendo obrigação para aproveitamento no mesmo mês em que foi gerado.

**- Da conversão do julgamento em diligência:** Por fim, a Recorrente afirma não se opor à conversão do feito em diligência, para uma análise mais profunda e minuciosa das ponderações apresentadas.

É o relatório, Senhor Presidente.

## **Voto Vencido**

Conselheiro George da Silva Santos, Relator.

Observados os requisitos, conheço da impugnação.

Da preliminar de cerceamento de defesa.

Como precedentemente registrado, a Recorrente defende a nulidade da decisão recorrida por violação à ampla defesa, mais precisamente, pelo fato de a DRJ ter adotado fundamentação distinta da lançada pela Fiscalização.

Veja-se, mais precisamente, o que ora se sustenta:

“9. Por ocasião do julgamento da Manifestação de Inconformidade, especificamente acerca da legitimidade dos créditos de PIS/COFINS decorrentes das despesas com (I) bens importados; (II) bens utilizados como insumos (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; partes/peças e manutenção de caminhão baú, caminhão munck, caminhão comboio, caminhão pipa, plataforma, empilhadeira, guindaste, talha elétrica, guincho (glosa dos bens cujo valor seja igual ou superior a R\$ 326,62); bens utilizados nas atividades de sondagem e geologia; (III) serviços utilizados como insumos (despesas de transporte pagas à pessoa jurídica BRINKS Segurança e Transporte de Valores Ltda.); e (IV) créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos que foram aproveitados extemporaneamente, a DRJ assim se posicionou:

“(...) Entende a auditoria fiscal que não há previsão legal para utilização, com relação a créditos vinculados a receitas de exportação, de crédito de PIS/PASEP-Importação e COFINS Importação, isto porque a única previsão expressa quanto à possibilidade de ressarcimento de créditos do PIS e Confins importação está na Lei 11.116/2005, mas apenas quando os créditos são vinculados às receitas não tributadas no mercado interno.

(...) Porém, a controvérsia foi esclarecida no bojo da Solução de Consulta Cosit n.º 70, de 14 de junho de 2018, editada após o procedimento fiscal em evidência, porém com efeito vinculante em relação a esse julgamento em relação à interpretação a ser dada à matéria, nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013 (...).

Superada a questão da compensação/ressarcimento dos créditos de PIS/Cofins apurados na forma do art. 15 da Lei n.º 10.865/2004 relativos à importação de bens vinculados a operações de exportação, deve ser apreciado o direito creditório à luz da demonstração do crédito e dos documentos comprobatórios anexados à Manifestação de Inconformidade.

(...) 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.

(...) Frise-se que foram mantidas as glosas alusivas às aquisições anteriores ao período em litígio (3º trimestre de 2010), por serem alheias ao objeto da lide. Tais valores foram evidenciados no Anexo Glosa Mantida – Outro Trimestre.

(...) Relata o Fisco que tais bens não se caracterizam como insumos, pois não são aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de bens. Na memória de cálculo, tratam-se, entre outros, dos bens descritos como: manutenção predial, tintas, pincéis, pintura acessórios, pistolas de pintura, rolo de pintura e acessórios, broxa, serviços de hidráulica, serviços de obra civil e infraestrutura, torneiras e registros, janela para uso predial, porta para uso predial, porta metálica, fechadura, poste metálico, telhas, blocos e pisos de cerâmica, rejunte para piso, brita, torneiras e registros, vergalhões, rejuntes para piso, linha para pedreiro, fixação telha/viga, fixação para telha, forro PVC, selador acrílico, argamassa, bloco padrão acessório, bloco padrão cerâmico, madeira, massa acrílica, massa plástica, resina epoxi, cimento, reforço da estrutura da mina (cimento, tela malha).

(...) 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.

(...) 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).

(...) 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.

Nas planilhas de Julgamento os valores estão identificados no código E (glosa revertida) e E1 (glosa mantida).

(...) A fiscalização observou que a contribuinte apropriou créditos sobre bens utilizados em serviços geológicos e de sondagem, reconhecendo como atividades prévias à perfuração e que não participam direta e indiretamente da produção.

(...) 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.

(...) A pretensão da interessada consiste no creditamento relativo ao suposto gasto com transporte de “ouro bruto” da Mineração Jacobina realizado pela pessoa jurídica BRINKS Segurança e Transporte de Valores Ltda. para a empresa terceirizada, responsável pela fase de industrialização (por encomenda) que objetivava transformar o produto semiacabado em “barras de ouro”.

(...) 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.

(...) Irresignado o contribuinte, em sua defesa ao crédito, cabe provar o teor das alegações que contrapõe aos argumentos postos pela autoridade fiscal para não acatar, ou acatar apenas parcialmente o crédito pretendido. Decerto, não basta ao contribuinte apenas alegar sem provar; não basta, simplesmente vir aos autos discordando do entendimento da autoridade fiscal e afirmando que entende possuir o direito ao crédito em relação a um ou outro tipo de despesa ou gasto; a contribuinte deve ser capaz de comprovar cabalmente o direito ao crédito que alega, identificando, dentre as operações glosadas, aquelas que entende que lhe dariam origem e demonstrando sua conformidade com os dispositivos legais de regência.

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”.

(Grifou-se)

10. Ocorre que as justificativas para a manutenção das glosas dos referidos créditos não se sustentam, sobretudo porque tais exigências/provas não foram objeto de fiscalização, tratando-se, portanto, de clara inovação na fundamentação. Ora, em momento algum a Recorrente foi intimada a apresentar tais documentos e/ou esclarecimentos, sendo certo que não houve glosa de crédito simplesmente por decorrer de período anterior (crédito extemporâneo).

11. Até mesmo porque a DRF, tal como consignado no acórdão recorrido, glosou o crédito apurado pela Recorrente, sob o argumento de que não haveria previsão legal para apropriação ou que o bem/serviço não se enquadraria no conceito de insumo.

12. Note-se, então, que a única controvérsia suscitada pela Autoridade Fiscal se refere a possibilidade de ressarcimento ou compensação de crédito de PIS/COFINS importação, por entender que não haveria previsão legal para tanto, bem como que os demais bens e serviços não se enquadrariam no conceito de insumo, afastando o direito creditório em tais hipóteses tão somente por essas razões.

13. Com efeito, 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 que se verifica in casu é que a Autoridade Administrativa manteve a glosa do crédito objeto do presente processo administrativo, em manifesta ofensa ao princípio da verdade material, o qual deve lumiar o processo administrativo fiscal.

14. Nesse sentido, vale ressaltar que o processo administrativo é pautado na busca pela verdade material, em respeito, também, a outro princípio de relevante importância, qual seja, o do interesse público. A autoridade administrativa, portanto, pode (e deve) buscar todos os elementos que possam influir no seu convencimento, promovendo diligências averiguatórias e probatórias que contribuam com a maior aproximação da verdade, podendo se valer de outros elementos além daqueles já trazidos aos autos.

15. Assim, de acordo com o princípio da verdade material, a Administração deve tomar suas decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, nada impedindo, então, que busquem essa verdade em informações alheias às constantes dos autos, como já dito. Conclui-se, desta forma, que no processo administrativo a cognição deve ser ampla, apurando-se os fatos com o maior grau de aproximação da verdade possível.

(...)

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.

Efetivamente, analisando-se o Acórdão da Manifestação de Inconformidade, vê-se, como premissas estruturantes (fl. 1639):

“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.”

No entanto, apesar de a DRJ apontar para a carência documental, não identifiquei intimação destinada à Recorrente dando-lhe a oportunidade de aportar documentos e prestar os esclarecimentos relativos à razão de decidir levantada pelo Acórdão.

Sabe-se que o contraditório não se restringe ao direito de ser informados, mas, também, engloba a possibilidade de influir na decisão a ser tomada. Com esta *ratio*:

“Ementa: OFENSA AO CONTRADITÓRIO E À AMPLA DEFESA - NULIDADE.

O contraditório se desdobra em informação e possibilidade de reação. A realização de diligência após a impugnação, sem que se dê ciência ao autuado das conclusões dela decorrentes, obsta a livre opção do fiscalizado pela reação em momento processual oportuno, o que impede o exercício da defesa ampla, vedando-lhe os meios e recursos integrais, que lhe são inerentes. A decisão do órgão ad quem, em tais circunstâncias, suprimiria instância recursal prevista em lei, porque restaria definitivamente afastada, para o autuado, a oportunidade de alegar fundamentos de fato e de direito perante o julgador de primeira instância,

motivo por que devem ser anulados os atos processuais a partir, inclusive, da decisão recorrida, em consonância com o decidido no processo matriz, reabrindo-se prazo ao atuado para impugnar, se assim o desejar, as conclusões da diligência empreendida. Publicada no D.O.U. n.º 129 de 07/07/05.

(Numero do processo: 10735.000268/93-92; Turma: Terceira Câmara; Seção: Primeiro Conselho de Contribuintes )”

Sendo assim, por entender que se levou em consideração situação sobre a qual não foi dado à Recorrente a oportunidade de desincumbir-se do seu ônus probatório, considero que a prejudicial de mérito deve ser acolhida.

Assim, conheço do recurso para, acolhendo a preliminar de cerceamento do direito de defesa, decretar a nulidade do Acórdão recorrido.

Vencido na preliminar, passo a analisar o mérito.

### **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 n.º 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 n.º 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.

(Número 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 n.º 10.637, de 2002, e da Lei n.º 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 n.º 10.637, de 2002, e da Lei n.º 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 n.º 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 a 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 assemelhados 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 prive 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.

### **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.

(Numero 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 quanto às atividades de geologia e sondagem e fretes sobre compras de insumos.

É como voto, Senhor Presidente.

(documento assinado digitalmente)

George da Silva Santos

### **Voto Vencedor**

Conselheira Keli Campos de Lima, Redatora designada.

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.**

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 a sua convicção, mas isso, repita-se, de forma subsidiária à atividade probatória 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.

(documento assinado digitalmente)

Keli Campos de lima