



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10680.722487/2018-64
Recurso Voluntário
Acórdão nº **3101-000.845 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 21 de maio de 2024
Recorrente MINERACAO SERRAS DO OESTE EIRELI
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009

PER/DCOMP. MATÉRIA NÃO APRECIADA EM MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA. NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA RECONHECIDA.

Somente os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa ensejam a nulidade do despacho decisório nos pedidos de ressarcimento.

Ausente análise dos fundamentos apresentados pela contribuinte em manifestação de inconformidade pelo juízo *a quo* acarreta na nulidade do ato, sob pena de supressão de instância.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para declarar a nulidade da decisão recorrida e, de conseguinte, devolver os autos à DRJ para que, com exceção dos argumentos atrelados ao ativo imobilizado, “Bens incorporados ao ativo imobilizado (valor de aquisição e encargos de depreciação)”, aprecie os demais argumentos da Recorrente constantes na manifestação de inconformidade.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sabrina Coutinho Barbosa - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Joao Jose Schini Norbiato (suplente convocado(a)), Sabrina Coutinho Barbosa, Laura Baptista Borges, Marcos Roberto da Silva (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente(s) o conselheiro(a) Renan Gomes Rego, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Joao Jose Schini Norbiato.

Fl. 2 do Acórdão n.º 3101-000.845 - 3ª Seju/1ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10680.722487/2018-64

Relatório

Por bem retratar as peculiaridades do caso, reproduz-se o relatório preparado pelo Juízo *a quo* no acórdão recorrido:

Trata-se de manifestação de inconformidade contra Despacho Decisório que reconheceu parcialmente o direito creditório pleiteado por meio do PER/Dcomp nº 36463.60818.160318.1.5.08-6714, relativo à contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) referente ao 1º trimestre de 2012.

Abaixo, apresenta-se síntese do Relatório de Auditoria Fiscal, que compreendeu o período de janeiro a dezembro de 2012, sendo, portanto, comum aos quatro trimestres.

I – RELATÓRIO DE AUDITORIA FISCAL

1. Da Fiscalizada

De acordo com o Contrato social apresentado, a empresa tem como objeto social:

- O aproveitamento de recursos minerais, a exploração, pesquisa, lavra, beneficiamento, industrialização e comercialização, importação e exportação, bem como a prestação de serviços de geologia, topografia, manutenção, análises técnicas, consultoria, gerenciamento e administração de minas e jazidas de bens minerais, tais como metais preciosos (especialmente ouro e prata), metais básicos (especialmente zinco, cobre, e chumbo), minerais industriais, dentre outros e seus subprodutos, sem a manutenção, temporária ou definitiva, de estoque dos produtos extraídos no local de sua sede, podendo desenvolver estas atividades econômicas, inclusive mediante participação societária ou através de consórcios;
- A representação de outras Sociedades, nacionais ou estrangeiras;
- A participação em outras Sociedade comerciais ou civis, como sócia, acionista ou quotista;
- Importação de EPI – Equipamento de Proteção Individual.

2. Da Análise do Crédito

Na EFD - Contribuições apresentada pelo sujeito passivo foram informados valores referentes à apuração dos créditos de PIS e Cofins, regime não cumulativo, relacionados a:

Natureza da base de cálculo - Descrição	Base de cálculo
Aluguéis de máquinas e equipamentos	R\$ 836.858,91
Aquisição de bens utilizados como insumo	R\$ 43.969.114,60
Aquisição de serviços utilizados como insumo	R\$ 46.465.766,13
Energia elétrica e térmica, inclusive sob a forma de vapor	R\$ 18.522.002,03
Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (crédito com base no valor de aquisição).	R\$ 10.757.906,94
Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (crédito sobre encargos de depreciação).	R\$ 5.615.234,96
	R\$ 126.166.883,57

2.1 Duplicidades

A empresa foi intimada a esclarecer duplicidades presentes nos arquivos do SPED transmitidos

Em resposta alegou “não tratar-se de duplicidades mas sim de diversas notas fiscais com vários itens, apresentando-se estas díspares em valores e em numeração. Ademais, destaca-se que por meio do próprio Anexo II da Intimação é possível verificar que são notas fiscais que possuem inúmeros itens e não de Duplicidade de Notas Fiscais”. Juntou, inclusive, uma NF visando exemplificar o alegado.

Percebendo-se a possível confusão por parte do contribuinte quanto à solicitação fiscal, encaminhou-se nova intimação reiterando a existência de duplicidades.

Em resposta, o contribuinte reconheceu erro material da contabilidade, nos seguintes dizeres: “Verifica-se que foram espelhadas as notas fiscais de competência do mês de junho, em julho. Por tal razão que nas declarações transmitidas os lançamentos apareceram duas vezes, tanto na competência de junho, como na de julho”. Complementou alegando que tal erro não afasta sua possibilidade de apurar créditos em relação ao mês de julho e apresentou relação de documentos fiscais que foram acatados, para análise, por parte da fiscalização.

Assim, as notas dúplices lançadas em julho de 2012 foram excluídas (glosa) e as notas apresentadas de julho de 2012 foram incluídas na análise.

A Planilha 1 anexa demonstra a totalidade dos documentos fiscais dúplices.

2.2 Aluguéis de Máquinas e Equipamentos

O artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 dispõe o seguinte acerca de aproveitamento de créditos sobre aluguéis de máquinas e equipamentos:

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

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

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

[...]

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

A previsão de aproveitamento de crédito se refere, no presente caso, a máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa, não alcançando o aluguel de veículos.

Ademais, alguns documentos fiscais deixaram de ser apresentados, o que acarreta a invalidação das respectivas bases de cálculo dos créditos.

Um outro fato que merece registro é que um documento apresentado englobava tanto o aluguel das máquinas/equipamentos como mão-de-obra. Abaixo relaciona-se tal documento:

Número	Item	Valor
201210	Equipamento	R\$ 19.896,8
	Mão-de-obra	R\$ 3.511,20

Assim, foram glosados os lançamentos relativos a: documentos não apresentados, locação de veículos, mão-de-obra e desmobilização. A planilha 2 relaciona os documentos/valores não validados.

2.3 Aquisição de Bens Utilizados como Insumo

Conforme artigo 3º, inciso II, das leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, podem ser aproveitados créditos de PIS e Cofins:

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

[...]

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

Percebe-se que dentre os bens informados no Sped como insumos, encontram-se: peças de toyota hilux, pickup marruá e veículo gol (veículos leves não utilizados no processo produtivo), manta geotêxtil (tratamento de rejeito), pasta suspensa kraft, pilha recarregável, papel A3, grampeador, perfurador de papel, tinta para recarga pincel atômico, grampo para grampeador, pincel atômico, tesoura 8' mundial, caneta marcadora para CD 2.0 mm, régua transparente 30 cm, fita adesiva transparente (durex), grafite Faber Castel 0.7 mm, tomadas, suporte com 05 lixeiras plásticas, brita, caixa box (gaveteiro), tela galvanizada, carregador de pilha AA/AAA, envelope A4 branco, papel contact incolor - rolo com 46 cm x 25 metros, lapiseira 0,9 mm, caixa para correspondência com 3 bandejas em cristal, envelopes, livro protocolo, super bonder Loctite, apagador para quadro branco, caneta esferográfica azul Bic, cola bastão toque mágico, tinta para carimbo azul, estilete de plástico 9 mm, apontador p/ lápis com depósito - simples, mochila p/ notebook evolution sport nylon - hp, carroceria em madeira tipo rouxinho para hilux, arame sólido, tinta spray, película de insulfilm, barbante Guelmann algodão b/8. rolo com 250 gr, isqueiro Bic comum - grande, martelo com cabo pedreiro, tábua pino, dentre outros.

Todos esses bens adquiridos, informados como insumos, não atuam no processo produtivo, não podendo, assim, serem admitidos como insumos utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda.

A relação dos documentos fiscais não validados encontra-se na Planilha 3 anexa.

2.4 Aquisição de Serviços Utilizados como Insumos

Visando obter subsídios para análise do crédito, foi enviada intimação ao sujeito passivo solicitando cópia de notas fiscais informadas no Sped como geradoras de crédito, bem como detalhamento da utilização do serviço contratado no processo produtivo da empresa.

Assim como ocorreu com bens utilizados como insumos, identificou-se diversos serviços que não possuem relação com o processo produtivo. Exemplificativamente: locação de veículos (como exposto no item 4.1.2, não encontra amparo legal), consultoria técnica, instalação de ar condicionado, assistência médica, publicação de anúncios, construções civis, monitoramento, teclado e mouse, hospedagem, tratamento de rejeitos, reboque de veículos, incineração de resíduos, serviços gráficos, transporte de escória moída, transporte de pessoal, e outros.

E quanto ao fornecedor Brinks, identificou-se NF de custódia de cédulas, o que não possui, também, relação com o processo produtivo. O transporte do bullion para fusão e refino foi acatado pela fiscalização.

Conclui-se, portanto, que a presente base de cálculo deve ser validada parcialmente. A Planilha 4 anexa reflete os documentos não validados.

2.5 Energia Elétrica e Térmica, Inclusive sob a Forma de Vapor

O artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 dispõe o seguinte sobre aproveitamento de créditos de energia elétrica:

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

[...]

III – energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

[...]

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

[...]

II – dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

[...]

Em resposta à intimação, o contribuinte apresentou todos os documentos solicitados, devendo tal base de cálculo ser validada integralmente.

2.6 Máquinas, Equipamentos e Outros Bens Incorporados ao Ativo Imobilizado (Crédito com Base no Valor de Aquisição)

O artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, dispõe o seguinte sobre aproveitamento de créditos sobre máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado:

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

[...]

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

[...]

III – dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês;

[...]

§ 14 Opcionalmente, o contribuinte poderá calcular o crédito de que trata o inciso III do § 1º deste artigo, relativo à aquisição de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado, no prazo de 4 (quatro) anos, mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no caput do art. 2º

desta Lei sobre o valor correspondente a 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição do bem, de acordo com regulamentação da Secretaria da Receita Federal.

Posteriormente, a Lei nº 11.774/2008 assim disciplinou a matéria:

Art. 1º As pessoas jurídicas, nas hipóteses de aquisição no mercado interno ou de importação de máquinas e equipamentos destinados à produção de bens e prestação de serviços, poderão optar pelo desconto dos créditos da Contribuição para o Programa de Integração Social/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) de que tratam o inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o inciso III do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e o § 4º do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, da seguinte forma:

[...]

XII – imediatamente, no caso de aquisições ocorridas a partir de julho de 2012.

Intimado a detalhar a descrição/utilização do bem informado na EFD - Contribuições, apresentou planilha relacionando os bens e sua respectiva função.

Diversos itens não foram aceitos como geradores de crédito, em função da sua não utilização no processo produtivo.

Percebeu-se o lançamento de documentos muito antigos (2003, 2005, 2006, 2007 e 1/2008), com prazo de apropriação de 48 meses, ou seja, não passíveis de serem aproveitados no ano sob fiscalização (2012).

A contribuinte também alega que os documentos fiscais comprobatórios foram destruídos em um incêndio ocorrido no ano de 2014, o que dificultou o atendimento à requisição fiscal. Para comprovar tal alegação, apresentou publicações realizadas em jornais à época dos fatos.

Alguns poucos documentos foram apresentados. Complementou a resposta com a apresentação de livros de registro de entrada, fornecendo, assim, indícios/subsídios para os lançamentos feitos na EFD – Contribuições.

A fiscalização acatou as alegações do contribuinte; entretanto, diversos lançamentos não foram demonstrados, nem mesmo no livro de registros de entradas, não podendo ser validados. Outros foram demonstrados em parte – valor não suficiente para suportar os lançamentos. Abaixo demonstração desses casos:

CNPJ	Data	BC	48X	Demonstrado	Validado	Ñ validado
28.917.748/0011-44	ago/08	R\$ 11.391,55	R\$ 546.794,40	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 11.391,55
28.917.748/0011-44	ago/08	R\$ 2.614,21	R\$ 125.482,08	R\$ 125.000,00	R\$ 2.604,17	R\$ 10,04
28.917.748/0004-15	jun/09	R\$ 4.519,79	R\$ 216.949,92	R\$ 210.000,00	R\$ 4.375,00	R\$ 144,79
28.917.748/0002-53	dez/09	R\$ 57.646,40	R\$ 2.767.027,20	R\$ 1.212.079,43	R\$ 25.251,65	R\$ 32.394,75
28.917.748/0002-53	dez/09	R\$ 53.558,68	R\$ 2.570.816,64	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 53.558,68
28.917.748/0004-15	dez/09	R\$ 12.576,74	R\$ 603.683,52	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 12.576,74
28.917.748/0006-87	dez/09	R\$ 4.343,56	R\$ 208.490,88	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 4.343,56
28.917.748/0002-53	dez/09	R\$ 2.525,18	R\$ 121.208,64	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 2.525,18
28.917.748/0006-87	abr/10	R\$ 11.232,25	R\$ 539.148,00	R\$ 539.106,03	R\$ 11.231,42	R\$ 0,83

Assim, a base de cálculo referente a este item deve ser validada parcialmente. A relação dos documentos fiscais não validados encontra-se na Planilha 5 anexa.

2.7 Máquinas, Equipamentos e Outros Bens Incorporados ao Ativo Imobilizado (Crédito Sobre Encargos de Depreciação)

Repetiu-se para essa natureza de base de cálculo o que foi alegado no item anterior, qual seja, a destruição dos documentos fiscais no incêndio.

Entretanto, para esta natureza de base de cálculo o contribuinte apresentou mera planilha demonstrativa dos cálculos efetuados e da apuração dos créditos, sem apresentar nenhum outro documento como o fez para os bens incorporados ao ativo imobilizado com base no valor de aquisição.

Em virtude disto, a base de cálculo deste item deve ser totalmente invalidada. A planilha 6 relaciona tais lançamentos.

3. Conclusão

Considerando todo o exposto, elaborou-se a Planilha 7 – Apuração da BC/Créditos, contendo os valores validados e não validados pela Fiscalização, a título de base de cálculo de apuração e créditos.

A partir da apuração da Base de Cálculo pela Fiscalização, demonstrada na Planilha 7, e considerando informações prestadas na EFD - Contribuições, construiu-se Planilha 8, contendo a consolidação da BC e Créditos validados e não validados; acréscimos de créditos, desconto utilizado na própria competência; e valor apurado pelo contribuinte.

A Planilha 9 demonstra o crédito validado (apurado pela fiscalização), e as glosas efetuadas (Apuração do contribuinte – apuração fiscal).

Pelas informações obtidas na EFD – Contribuições, Controle de Créditos Fiscais – PIS/PASEP e Controle de Créditos Fiscais – COFINS, verifica-se que houve utilização dos créditos passíveis de ressarcimento na dedução de débitos das contribuições apuradas, conforme planilha:

Mês	PIS	Cofins	Mês	PIS	Cofins
jan-12	R\$ 3.441,62	R\$ 15.852,29	jul-12	R\$ 4.664,42	R\$ 21.484,57
fev-12	R\$ 4.826,97	R\$ 22.233,29	ago-12	R\$ 3.848,74	R\$ 17.727,51
mar-12	R\$ 4.115,00	R\$ 18.953,94	set-12	R\$ 3.262,20	R\$ 15.025,88
abr-12	R\$ 10.896,59	R\$ 50.190,34	out-12	R\$ 2.130,06	R\$ 9.811,16
mai-12	R\$ 3.733,12	R\$ 17.194,95	nov-12	R\$ 1.524,86	R\$ 7.023,57
jun-12	R\$ 4.664,42	R\$ 21.484,57	dez-12	R\$ 4.505,57	R\$ 20.752,90

Por fim, segue tabela com o valor solicitado pelo contribuinte nos PER transmitidos e o valor deferido pela fiscalização com base na apuração fiscal, já efetuado o desconto na própria competência, de acordo com os valores constantes na tabela precedente:

CRÉDITOS RESSARCÍVEIS				
PIS	jan-12	fev-12	mar-12	Total
Créditos solicitados	R\$ 206.654,17	R\$ 182.481,94	R\$ 174.888,46	R\$ 564.024,57
Créditos deferidos	R\$ 201.956,84	R\$ 182.481,94	R\$ 174.888,46	R\$ 559.327,24
COFINS	jan-12	fev-12	mar-12	Total
Créditos solicitados	R\$ 889.245,27	R\$ 840.522,90	R\$ 805.546,86	R\$ 2.535.315,03
Créditos deferidos	R\$ 889.245,27	R\$ 840.522,90	R\$ 805.546,86	R\$ 2.535.315,03
PIS	abr-12	mai-12	jun-12	Total
Créditos solicitados	R\$ 214.816,79	R\$ 205.590,45	R\$ 172.967,81	R\$ 593.375,05
Créditos deferidos	R\$ 185.519,33	R\$ 187.092,35	R\$ 159.828,96	R\$ 532.440,65
COFINS	abr-12	mai-12	jun-12	Total
Créditos solicitados	R\$ 989.459,15	R\$ 946.962,06	R\$ 796.700,27	R\$ 2.733.121,48
Créditos deferidos	R\$ 854.513,31	R\$ 861.758,72	R\$ 736.181,92	R\$ 2.452.453,95

PIS	jul-12	ago-12	set-12	Total
Créditos solicitados	R\$ 135.331,93	R\$ 128.112,27	R\$ 99.811,69	R\$ 363.255,89
Créditos deferidos	R\$ 120.452,74	R\$ 128.112,27	R\$ 99.811,69	R\$ 348.376,70
COFINS	jul-12	ago-12	set-12	Total
Créditos solicitados	R\$ 623.347,08	R\$ 571.451,42	R\$ 459.738,69	R\$ 1.654.537,19
Créditos deferidos	R\$ 554.812,65	R\$ 571.451,42	R\$ 459.738,69	R\$ 1.586.002,76
PIS	out-12	nov-12	dez-12	Total
Créditos solicitados	R\$ 127.217,37	R\$ 95.203,21	R\$ 116.489,77	R\$ 338.910,35
Créditos deferidos	R\$ 106.033,10	R\$ 85.660,75	R\$ 110.945,53	R\$ 302.639,38
COFINS	out-12	nov-12	dez-12	Total
Créditos solicitados	R\$ 585.970,94	R\$ 438.511,80	R\$ 536.558,99	R\$ 1.561.041,73
Créditos deferidos	R\$ 488.394,89	R\$ 394.558,63	R\$ 511.021,87	R\$ 1.393.975,39

II – MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

Ciente do Despacho Decisório em 5 de abril de 2019 (sexta-feira), a Interessada apresentou manifestação de inconformidade em 7 de maio de 2019 alegando tempestividade e, em síntese, o que se segue.

1. Dos Fatos

A fundamentação exposta no Relatório de Auditoria Fiscal não é suficiente para validar o Despacho Decisório proferido, uma vez que o critério utilizado para a aplicação do creditamento do PIS/PASEP com incidência não-cumulativa foi indevido.

Conforme será demonstrado, o crédito do contribuinte deve ser reconhecido em sua integralidade para, por conseguinte, ser capaz de sustentar a completa homologação dos pedidos de compensação formulados. Eventualmente, caso a autoridade fiscal assim não entenda, seja primeiramente compelida à indicação de todos os documentos que supostamente não foram instruídos para a comprovação do direito creditório, concedendo assim, a abertura de prazo razoável para o contribuinte realizar a sua juntada.

2. Do Mérito

2.1 Do Conceito de Insumo Conforme Entendimento declarado pelo Superior Tribunal de Justiça

Em relação a todos os valores que foram apurados a título de PIS e Cofins, regime não cumulativo, a autoridade conferiu o entendimento literal das Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003.

Contudo, é de notório conhecimento que ambas as leis não trazem em seu texto o conceito do termo insumo, fato que trouxe enormes controvérsias em nosso ordenamento jurídico.

O julgamento do Resp n.º 1.221.170/PR do STJ afetado como repetitivo, foi determinante para afastar a definição restritiva de insumos que era aplicada pela Receita Federal do Brasil, justamente por não encontrar amparo ao próprio princípio da não-cumulatividade.

A partir deste entendimento, consagrou-se que todos os contribuintes poderão considerar como insumo tudo o que for essencial ou relevante para o exercício da sua atividade econômica, conforme a tese firmada, in verbis:

"Sob o rito do art. 543-C do PC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses:

(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e

(b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte."

Neste contexto, não trata das instâncias administrativas julgarem ou não se determinada atividade ou serviço está inserida no rol das Leis supra citadas, até mesmo porque incompetentes para tanto.

Tratando-se assim, tão somente, do simples dever em reconhecer os serviços e/ou atividades como insumos, em consonância ao novo entendimento. Já que deve haver a correta adequação ao conceito de insumo, sob pena inclusive de responsabilidade funcional.

Na realidade do caso presente, a fiscalização restringiu-se a aplicar o discriminado no corpo do texto das referidas Leis, sem observar em cada um dos casos se dizem respeito à atividade essencial ou relevante do contribuinte.

A argumentação de que, na sistemática da não cumulatividade das contribuições para o PIS/Cofins, apenas seria insumo os gastos com bens/serviços aplicados ou consumidos diretamente na produção dos produtos destinados à venda também necessário o reparo.

Conforme entendimento declarado pelo STJ, o correto conceito de insumo compreende claramente todas as despesas, independentemente se diretas ou indiretas, vejamos:

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

Portanto, todas as glosas efetuadas merecem ser julgadas improcedentes, devendo todos os serviços ora em análise ser reconhecidos como insumos para, por conseguinte, declarar o direito creditório do contribuinte formalizado através das DCOMP' s.

2.2 Da não cumulatividade dos serviços relacionados à construção civil, tratamento/transporte/incineração de rejeitos e/ou resíduos; transporte de escória moída; transporte geral do estabelecimento além de suas partes e peças; transporte de pessoas, combustíveis e lubrificantes; serviços de usinagem; serviços de construção civil; locação de caminhão traçado; locação de container; locação de guindaste; tratores, motoniveladoras e suas respectivas partes e peças de reposição, caminhões para o transporte do produto em processo de elaboração.

Conforme exposto no tópico anterior, exatamente por tratar-se de serviços essenciais ou relevantes que os serviços ora em destaque, pela própria natureza de serem imprescindíveis à extração minerária, devem ensejar o aproveitamento de créditos, uma vez que utilizados como insumos.

De acordo com a autoridade julgadora, diversos tipos de serviços não foram validados sob a pretensa alegação de não possuírem "relação com o processo

produtivo", já que somente poderão ser vistos como insumos aqueles "aplicados ou consumidos na produção ou fabricação de bens destinados à venda".

Ou seja, ao ver da autoridade fiscal, o transporte de equipamentos ou até mesmo o transporte de escória moída não são realizados ou empregados diretamente na fase de produção da extração mineral. Da mesma forma que desconsidera os serviços de usinagem, os serviços de construção civil e tantos outros elencados, pelos mesmos motivos.

Entretanto, primeiramente, ressalta-se novamente, que o entendimento acerca do conceito de insumo consagrado pelo STJ não determina a mínima existência de qualquer "relação direta" entre eles, uma vez que o fator preponderante na análise do conceito refere-se tão somente à sua influência e importância que desenvolve na atividade do contribuinte.

Como já demonstrado pelo objeto social do contribuinte, uma das suas atividades é justamente o "aproveitamento de recursos minerais", não merecendo, portanto, prosperar a ideia de que não seriam consumidos. O que já afasta a impossibilidade do crédito por tal razão.

Por outro lado, para fins de registro, destaca-se que é extremamente relevante para a atividade de mineração o enfrentamento dos rejeitos/resíduos, desde o seu tratamento até o seu efetivo transporte. Inclusive o transporte da escória moída que adicionada à ardósia — um dos grandes problemas dos mineradores, pode promover uma imensa melhoria da resistência do concreto (que é bastante utilizado), sem falar na produção de diversos benefícios ao meio ambiente, propiciando o aproveitamento de pilhas e pilhas de rejeitos por exemplo.

Nesse contexto, não há dúvidas que todos esses serviços são extremamente essenciais à formação do produto final e primordiais durante todo o ciclo da atividade de mineração envolvida.

Ademais, em decorrência da complexidade da atividade produtiva do contribuinte, são fortemente utilizados diferentes tipos de equipamentos, máquinas e caminhões, o que indica, obviamente, a necessidade imprescindível dos serviços de assistência técnica para a manutenção de todos estes itens. Afinal, caso assim não o seja, todo o equipamento poderá simplesmente deixar de funcionar, implicando diretamente em toda a produção minerária envolvida.

Exatamente em caso semelhante a este, verifica-se que o CARF reconheceu o direito ao crédito em razão das atividades de todo o processo de produção do cobre, ainda que as fases da sua extração sejam interdependentes entre si:

Ementa (s)

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social — Cofins.

(..) COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CARACTERIZAÇÃO.

Gera direito de descontar créditos de COFINS calculados sobre os insumos utilizados em todo o processo de produção do "concentrado de cobre", o que incluiu, também, as fases de lavra, britagem e moagem, por entender, em suma, que se tratam de atividades integradas para a obtenção do minério. Desta forma, os explosivos, detonadores, biodiesel (combustível), esferas de moinho, são considerados essenciais ao processo produtivo da empresa. (...)

(Número do Processo 13116.002325/2008-37, Acórdão nº 3402-005.142, Data da Sessão 18/04/2018, 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária.)

Neste caso exemplificativo, as "atividades integradas para a obtenção do minério" são consideradas claramente como "essenciais ao processo produtivo da empresa".

Aplicando-se o entendimento acima ao caso presente, observa-se que dentro do processo produtivo do contribuinte também são essenciais e intrínsecas as etapas que envolvem a extração/escavação/transporte e o tratamento dos rejeitos, inclusive da escória moída. Além de todos os serviços de manutenção e de assistência dos equipamentos.

Neste contexto, verifica-se que no caso abaixo houve o integral reconhecimento do CARF quanto à configuração dos serviços de manutenção em relação aos equipamentos que são utilizados na atividade do contribuinte — inclusive no tocante à limpeza dos equipamentos e máquinas. Vejamos:

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

Em relação à atividade agro industrial de usina de açúcar e álcool, configuram insumos as aquisições de serviços de análise de calcário e fertilizantes, serviços de carregamento, análise de solo e adubos, transportes de adubo/gesso, transportes de bagaço, transportes de barro/argila, transportes de calcário/fertilizante, transportes de combustível, transportes de sementes, transportes de equipamentos/materiais agrícola e industrial, transporte de fuligem,/cascalho/pedras/terra/tocos, transporte de materiais diversos, transporte de mudas de cana, transporte de resíduos industriais, transporte de torta de filtro, transporte de vinhaças, serviços de carregamento e serviços de movimentação de mercadoria, bem como os serviços de manutenção em roçadeiras, manutenção em ferramentas e manutenção de rádiosamadores, e a aquisição de graxas e de materiais de limpeza de equipamentos e máquinas.

(Processo 10410.723727/201151; Acórdão 9303004.918; Relator Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas; sessão de 10/04/2017)

Logo, ainda que o tratamento e a extração de estéril, rejeitos e o transporte de escória moída não sejam diretamente empregados na extração do ouro, são medidas ESSENCIAIS e NECESSÁRIAS para a extração.

Ou seja, é impossível realizar a extração do ouro sem a própria extração de estéril e rejeitos com os respectivos tratamentos.

Da mesma forma, é esta lógica aplicável aos créditos decorrentes da locação de todas as máquinas e equipamentos, inclusive quanto às decorrentes manutenções, as quais não foram validadas pela fiscalização.

O entendimento consagrado do CARF determina a possibilidade do crédito em relação às despesas de locação de veículos, além dos aluguéis das máquinas e equipamentos:

Ementa(s)

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social — Cofins

(..) DESPESAS COM ALUGUEL DE MAQUINAS, EQUIPAMENTOS E VEÍCULOS. DESCONTO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Se o disposto no art. 3º, IV, da Lei 10.833/2003, não restringiu o desconto de créditos da Cofins apenas às despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos ao processo produtivo da empresa, não cabe ao intérprete

restringir a utilização de créditos somente aos alugueis de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo.

Concede-se o crédito na locação de veículos utilizados na movimentação de bens relacionados à atividades produtivas da pessoa jurídica.

(Processo 10650.901214/2010-84, N.º Acórdão 3201-003.571, Sessão de 20 de março de 2018, 2ª Câmara /1ª Turma Ordinária)

Assim, não há qualquer fundamento lógico que desconsidere que um container, retroescavadeira, bomba submersível, guindaste ou caminhão por exemplo, não sejam equipamentos necessários à atividade produtiva da mineração. Ou que até mesmo não sejam propriamente "equipamentos".

Vejamos o entendimento da 2ª Câmara da 1ª Turma Ordinária do CARF que no processo n.º 10680.901881/2012-71, proferiu o acórdão n.º 3201003.337, utilizando como fundamentação, o acórdão paradigma abaixo, o qual é bastante elucidador na solução de toda a controvérsia:

(..) Dentre os principais serviços consumidos tem-se:

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

(x) Barragem captação de água

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

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

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

Dentre os principais serviços consumidos tem-se:

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

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

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

(xiii) Preparação de matérias primas

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

Dentre os principais serviços consumidos tem-se:

. Contratação de serviços e aluguel de equipamentos

Para algumas operações no píer, pode ocorrer que equipamentos da Samarco estejam indisponíveis ou sejam inadequados ou, ainda, que ela não possua os equipamentos necessários. Assim, para esses casos, se faz necessária à contratação de serviços e/ou aluguel de equipamentos, como exemplos, serviços de rebocador e portuários para atracagem de navios e/ou locação de rebocadores, locação de dragas para serviços de manutenção do píer, etc. Todos esses serviços são essenciais para as operações de carregamento, pois visam otimizar o tempo dos carregamentos e, por consequência, todo o processo produtivo da Samarco, garantindo a segurança das embarcações, tripulantes e trabalhadores, de toda estrutura e operação do píer e permitindo que a Samarco possa exportar seus produtos. Como visto, a locação de máquinas, equipamentos e veículos é imprescindível para a atividade produtiva de recorrente, sendo lícito o crédito. (...)

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

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

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

Cabe a constituição de crédito da COFINS não cumulativa sobre os valores relativos as despesas com aluguel de máquinas e equipamentos, utilizados na atividade da empresa atividade de extração mineral, incluindo a etapa de remoção de rejeitos / resíduos, por força do art. 3º, inciso IV, da Lei 10.833/03." (Processo 10680.724278/200964. Acórdão 9303005.288; Relatora Conselheira Tatiana Midori Migiyama; sessão de 22/06/2017). Assim, voto em dar provimento ao Recurso Voluntário no que diz respeito aos créditos relacionados às locações de veículos, máquinas e equipamentos. Serviços de limpeza, recolhimento e transporte de rejeitos Geram direito a crédito a ser descontado da contribuição para o PIS e da Co fins apuradas de forma não cumulativa os gastos com serviços que são comprovadamente empregados diretamente na produção de minério. Os serviços de limpeza, recolhimento e transporte de rejeitos estão vinculados ao processo produtivo da recorrente e por isso lhe dão o direito ao creditamento. No caso específico, nas atividades produtivas desenvolvidas pela recorrente, a necessidade de limpeza, recolhimento e transporte de rejeitos são indissociáveis do seu processo produtivo, ou seja, são intrínsecos à atividade produtiva, a limpeza,

recolhimento e transporte de rejeitos, pois sem isso, inclusive prejuízos de orçém ambiental podem ser gerados. Dos argumentos da recorrente, destaco:

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

Serviços de topografia, operações de efluentes, serviços de drenagem, análises físicas e químicas. Geram direito a crédito a ser descontado da contribuição para o PIS e da Cofins apuradas de forma não cumulativa os gastos com serviços empregados na produção de minério. A decisão recorrida afirma: "Nenhum dos serviços aqui tratados, como ensaios químicos e análises minerológicas, constantes na(s) Nota(s) Fiscal(ais) apresentada(s), são empregados diretamente na produção do minério, embora não se possa negar a sua importância para o melhor desempenho dessa atividade. Portanto, estão corretos os fundamentos utilizados pela fiscalização para glosar esses créditos." O decisum merece reforma. Tais serviços são necessários e indispensáveis na atividade da recorrente, o que lhe garante o direito ao creditamento. Na atividade desenvolvida pela recorrente não há como se processar a extração de minério sem a realização dos serviços de topografia, operação de efluentes, serviços de drenagem, análises físicas e químicas.

Novamente, importante repisar os argumentos da recorrente:

Novo engano: no processo integrado, as análises físicas e químicas são realizadas ao longo do processo, pois sem a composição correta do produto em elaboração, o produto final estará comprometido. A nota fiscal em anexo expedida pela empresa PCM Processamento e Caracterização Mineral Ltda, localizada no município de Ouro Preto/MG, traz em seu corpo todos os serviços prestados, o que comprova a irregularidade da autuação (..).

(..) Quanto ao tratamento de efluentes, temos exigência legal que não pode ser ignorada. De um lado, a legislação ambiental diz que isso é essencial e obrigatório e a legislação tributária diz que não é essencial e sim dispensável? Está claro que serviços de topografia, operação de efluentes, serviços de drenagem, análises físicas e químicas são essenciais à atividade de recorrente. A Câmara Superior de Recursos Fiscais, em relação ao tema e envolvendo empresa mineradora, assim tem decidido:

"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006 PIS/PASEP.

NÃO CUMULATIVIDADE. MINERAÇÃO. INSUMOS.

Cabe a constituição de crédito do PIS/Pasep não cumulativo sobre os valores relativos as despesas com bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumo na produção da empresa atividade de extração mineral, incluindo a etapa de remoção de rejeitos / resíduos, em respeito ao critério da essencialidade à atividade do sujeito passivo. No caso vertente, é de se constituir, por conseguinte, o r. crédito sobre os serviços de remoção de camada vegetal, trator de esteira para depósito de estéril, análise

e testes em laboratório, escavação de estéril, remoção de rejeito, escavação e carga, serviços auxiliares de deslocamento, raspagem e transporte do solo, transporte de estéril, serviços auxiliares de desmatamento e desmatamento/destocamento, bem assim os gastos com óleo diesel consumido na escavação de estéril, transporte de estéril e escavação e carga de rejeitos. (..)

(Processo 10680.724275/200921; Acórdão 9303005.287; Relatora Conselheira TATIANA MIDORI MIGIYAMA; Sessão de 22/06/2017) (destaque nosso)

Da mesma forma, tais glosas realizadas sobre os serviços destacados não merecem prevalecer, tendo em vista a indubitável certeza quanto à essencialidade de cada um desses serviços, que integram o processo produtivo da extração de ouro.

Além disso, a utilização de todos os equipamentos e máquinas que não foram validados pela fiscalização, na realidade, dizem respeito à direta utilização no processo produtivo de extração do ouro.

Afinal, é de conhecimento notório e comum que os equipamentos de guindastes, tratores, caminhões, motoniveladores e retroescavadeiras, por exemplo, são de extrema necessidade e essencialidade direta na mineração. Eles são os responsáveis por permitir uma maior amplitude subterrânea na superfície do solo, tornando possível, justamente, a extração e encontro dos minerais.

3. Do Pedido

Pelo exposto, demonstrada a insubsistência no indeferimento do pedido de restituição, requer o conhecimento da presente Manifestação de Inconformidade para:

a) sejam julgadas improcedentes as glosas aplicadas pelo fisco em detrimento da conceituação restritiva de insumo, relativos aos serviços do período de apuração do 1º trimestre de 2012, em conformidade com o entendimento consagrado pelo STJ no julgamento do Resp nº 1.221.170, sob o rito repetitivo, para que, assim, seja deferido o direito creditório consubstanciado no pedido PER nº 36463.60818.160318.1.5.08-6714 e, conseqüentemente, compensar integralmente os débitos informados nas compensações declaradas nas DCOMP' s nºs. 18489.91437.211117.1.7.08-5041 e 26969.99120.300118.1.3.08-0049.

Analisada a peça de defesa, por unanimidade de votos, a 6ª Turma da DRJ/06 decidiu pela parcial procedência da manifestação de inconformidade para restabelecer parte do crédito glosado pela fiscalização, nos termos ementados:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009

COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. INSUMOS. INDÚSTRIA.

No regime não cumulativo da contribuição para o PIS e da Cofins, apenas são passíveis de creditamento como insumos os bens e serviços utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda que atendam aos requisitos de essencialidade ou relevância, conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR.

COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. FRETE NA AQUISIÇÃO.

Os valores pagos a título de fretes na aquisição de insumos ou na aquisição de máquinas e equipamentos passíveis de creditamento somente podem compor a base de cálculo dos

créditos das contribuições na forma de custo do insumo, da máquina ou do equipamento transportado, não sendo passíveis de tomada de créditos por si só.

COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DAS INSTALAÇÕES INDUSTRIAIS.

Os serviços de manutenção das instalações industriais, quando não se enquadrarem no conceito de insumo, somente são passíveis de creditamento se o crédito for determinado mediante aplicação da alíquota da contribuição sobre o valor dos encargos de depreciação incorridos no mês.

COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. PESQUISA E PROSPECÇÃO DE MINAS.

Não são considerados insumos para fins de apuração de créditos das contribuições os dispêndios da pessoa jurídica com pesquisa e prospecção recursos minerais que não chegam efetivamente a produzir bens destinados à venda ou insumos para a produção de tais bens.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/07/2009 a 30/09/2009

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. ÔNUS DA PROVA.

No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus da Manifestante a comprovação precisa e minuciosa do direito alegado.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Intimada do *r. decisum*, o recurso voluntário interposto pela recorrente está alicerçado em questões fáticas-jurídicas, subdivididas nos tópicos:

III. DO MÉRITO.

III. 1. Do conceito de “insumo” conforme entendimento declarado pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ.

III. 2. Da suposta ausência de litígio. Conceito de insumo. Manifestação de Inconformidade apresentada questionando o critério de avaliação aplicadas a todos os insumos.

III.3. Das Glosas. Conceito de insumo extraído do RESP 1.221.170. Revisão de todos os dispêndios objeto das glosas.

III.3.1. Das glosas apreciadas no acórdão.

III.3.1.1 Locação de veículos.

III.3.1.2. Serviços de Assistência Técnica para Manutenção de Máquinas, Equipamentos e Veículos.

III.3.2. Das glosas NÃO apreciadas no acórdão.

III.3.2.1. Combustíveis e Lubrificantes.

III.3.2.2. Aquisição de serviços utilizados como insumos.

III.3.2.3. Bens incorporados ao ativo imobilizado (valor de aquisição e encargos de depreciação)

IV. DOS PEDIDOS.

É o relatório.

Voto

Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos formais de admissibilidade, e, portanto, dele tomo conhecimento.

Depreende-se do relatório que o cerne da questão versa sobre o conceito de insumos e os critérios legais para fruição de crédito de PIS e COFINS à luz do art. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002, e do REsp nº 1.221.170/PR-RR.

Do termo de verificação fiscal constatam-se diversas rubricas de PIS e COFINS glosadas pela fiscalização, seja por não integrarem o processo produtivo da empresa ou, em razão da aplicação indireta dos bens e serviços. Descumpridos, assim, os critérios listados nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004.

Parcela foi revertida pela DRJ quando do julgamento da manifestação de inconformidade apresentada pela ora recorrente, restando conservadas as glosas atinentes aos Serviços de Assistência Técnica para Manutenção de Máquinas, Equipamentos e Veículos e Locação de Veículos.

Ainda foram mantidas na base de cálculo das contribuições por falta de contestação pela recorrente as seguintes rubricas:

3. DA AUSÊNCIA DE LITÍGIO

O Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, é muito claro ao estabelecer que a matéria que não tenha sido expressamente contestada será considerada não impugnada. Veja-se:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo Manifestante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (destacou-se)

Na manifestação de inconformidade juntada aos autos pela Interessada verifica-se que não foram expressamente contestadas as glosas relativas aos seguintes dispêndios:

a) aluguéis de máquinas e equipamentos, exceto em relação a aluguéis de veículos;

b) aquisição de bens utilizados como insumos;

c) aquisição de serviços utilizados como insumos, exceto em relação a:

c.1) serviços relacionados a rejeitos e resíduos;

c.2) limpeza de máquinas e equipamentos;

c.3) serviços de assistência técnica para manutenção de máquinas, equipamentos e veículos próprios e locados; e

c.4) locação de máquinas, equipamentos e veículos.

d) máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (crédito com base no valor de aquisição); e

e) máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (crédito sobre encargos de depreciação).

Diante disso, a recorrente aborda como primeira matéria de defesa, a nulidade do acórdão recorrido por preterição ao direito de defesa, porquanto impugnadas diversas rubricas não tratadas pelo juízo *a quo*, sendo elas: combustíveis e lubrificantes, aquisição de serviços utilizados como insumos (planilha 4), e bens incorporados ao ativo imobilizado (valor de aquisição e encargos de depreciação).

Confira-se teor do fundamento pela recorrente, momento em que colaciono cópia integral da manifestação de inconformidade:

Deste modo, todos os créditos glosados em decorrência da desacertada análise do Fisco sobre a classificação de insumo, para o creditamento do PIS, foram objeto da impugnação por meio da Manifestação de Inconformidade.

Assim, verifica-se que a Recorrente EXPRESSAMENTE consignou à sua Impugnação em face de todas as glosas em questão, uma vez que em todos os indeferimentos de créditos, o Fisco aplicou o conceito restritivo de insumo, em clara inobservância do entendimento firmado no Resp 1.221.170/ PR.

Em outras palavras, não há de se falar em ausência de impugnação das citadas glosas, visto que todos os indeferimentos foram substanciados no mesmo fundamento, matéria esta exaustivamente combatida na Manifestação de Inconformidade.

Examinando os autos, entendo que assiste razão à recorrente, sendo flagrante a ausência dos requisitos necessários de validade da decisão recorrida constantes no Art. 31 do Decreto n.º 70.235/72, que assim versa:

Art. 31. A decisão conterá relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências. (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)

Isso porque na manifestação de inconformidade a recorrente, após fazer uma breve introdução sobre o conceito de insumos à luz da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, discute diversos itens glosados pela fiscalização. Confira-se:

III. 2 — Da cumulatividade dos serviços relacionados à construção civil, tratamento/transporte/incineração de rejeitos e/ou resíduos; transporte de escória moída; transporte geral do estabelecimento além de suas partes e peças; transporte de pessoas, combustíveis e lubrificantes; serviços de usinagem; serviços de construção civil; locação de caminhão traçado; locação de container; locação de guindaste; tratores, motoniveladoras e suas respectivas partes e peças de reposição, caminhões para o transporte do produto em processo de elaboração.

Ora, conforme exposto no tópico anterior, exatamente por tratar-se de serviços essenciais ou relevantes que os serviços ora em destaque, pela própria natureza de serem imprescindíveis à extração minerária, devem ensejar o aproveitamento de créditos, uma vez que utilizados como insumos.

(...)

Da mesma forma, é esta lógica aplicável aos créditos decorrentes da locação de todas as máquinas e equipamentos, inclusive quanto as decorrentes manutenções, as quais não foram validadas pela fiscalização.

Absurdamente, verifica-se que vários itens não se enquadraram no conceito de insumo dado pela fiscalização, para fins de creditamento..

Veiamos que o entendimento consagrado do CARF determina a possibilidade do crédito em relação às despesas de locação de veículos, além dos alugueis das máquinas e equipamentos:

(...)

Assim, não há qualquer fundamento lógico que desconsidere que um container, retroescavadeira, bomba submersível, guindaste ou caminhão por exemplo, não sejam equipamentos necessários à atividade produtiva da mineração. Ou que até mesmo não sejam propriamente "equipamentos".

Embora resumida a peça, e com exceção dos argumentos atinentes ao ativo imobilizado, entendo que, para as aquisições de bens ou serviços com alugueis de máquinas e equipamentos, combustíveis e lubrificantes, transporte de escória moída, houve, sim, contestação pela recorrente.

Dessarte, a ausência de motivação precisa da matéria posta em defesa pelo contribuinte, viola os princípios comezinhos do direito a ampla defesa e ao contraditório, a segurança jurídica e a motivação (art. 2º da Lei nº 9.784/99¹, art. 489 do Código de Processo Civil², e art. 50 da Lei nº 9.784/99³).

¹ Art. 2o. A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

[omissis]

VII - indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão;

[omissis]

² Art. 489. [omissis]

§ 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que:

[omissis]

IV - não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador;

[omissis]

³ Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

I - neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;

II - imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções;

III - decidam processos administrativos de concurso ou seleção pública;

IV - dispensem ou declarem a inexigibilidade de processo licitatório;

V - decidam recursos administrativos;

VI - decorram de reexame de ofício;

Cumprir destacar que a Autoridade Julgadora não está obrigada a enfrentar todos os argumentos do sujeito interessado, quando parte já é capaz de convencê-lo (princípio do livre convencimento motivado) No entanto, não pode a Autoridade lavrar decisões incongruentes e imprecisas, eivadas de nulidade por falta de motivação, preterindo legítimo direito da recorrente.

Tal fato, impede o julgamento do recurso voluntário por este Tribunal Administrativo em observância ao princípio do duplo grau de jurisdição.

Desprovida das condições legais de validade torna-se nula a decisão, nos termos do inciso II, do art. 59 do Decreto n.º 70.235/72, *in verbis*:

Art. 59. São nulos:

[omissis]

II - os despachos e **decisões proferidos** por autoridade incompetente **ou com preterição do direito de defesa.**

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

Ante o exposto, **dou parcial provimento** ao recurso voluntário para declarar a nulidade da decisão recorrida e, de conseguinte, devolver os autos à DRJ para que, com exceção dos argumentos atrelados ao ativo imobilizado, “*Bens incorporados ao ativo imobilizado (valor de aquisição e encargos de depreciação)*”, aprecie os demais argumentos da Recorrente constantes na manifestação de inconformidade.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Sabrina Coutinho Barbosa

VII - deixem de aplicar jurisprudência firmada sobre a questão ou discrepem de pareceres, laudos, propostas e relatórios oficiais;

VIII - importem anulação, revogação, suspensão ou convalidação de ato administrativo.

§ 1oA motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.