



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10280.901825/2013-21
ACÓRDÃO	3202-003.978 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CADAM S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

INDEFERIMENTO DE PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. SÚMULA CARF Nº 163.

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DOS CRÉDITOS. CERTEZA E LIQUIDEZ.

Em sede de restituição/compensação compete ao contribuinte o ônus da prova do fato constitutivo do seu direito, cabendo a este demonstrar, mediante adequada instrução probatória dos autos, os fatos eventualmente favoráveis às suas pretensões.

INCONSTITUCIONALIDADE/ILEGALIDADE. SÚMULA Nº 2 DO CARF.

Não compete à autoridade administrativa apreciar arguições de inconstitucionalidade ou ilegalidade de norma legitimamente inserida no ordenamento jurídico, cabendo tal controle ao Poder Judiciário. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Onízia de Miranda Aguiar Pignataro – Relatora

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira, Juciléia de Souza Lima, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Onízia de Miranda Aguiar Pignataro, Aline Cardoso de Faria e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

Para uma melhor compreensão dos fatos em discussão, transcrevo o relatório extraído do Acórdão da DRJ:

Trata-se de Pedido de Ressarcimento formalizado pela contribuinte através do Per/Dcomp nº 33280.85502.310110.1.1.08-5969, com base em créditos de PIS/Pasep NãoCumulativo – Exportação do 3º Trimestre de 2008, informando crédito passível de ressarcimento no valor de R\$ 442.655,08. Com base no crédito declarado, a interessada transmitiu Declaração de Compensação, através do seguinte Per/Dcomp:

Número do Per/Dcomp Valor Utilizado 25185.36088.310714.1.3.08-9944 R\$ 442.655,08 Em 04/09/2014, a DRF de origem emitiu o Despacho Decisório nº de rastreamento: 090597567 (fl. 33), reconhecendo direito creditório no valor de R\$ 311.195,82.

Tal crédito, considerado insuficiente para compensar integralmente os débitos informados, resultou na homologação parcial da compensação declarada no Per/Dcomp nº 25185.36088.310714.1.3.08-9944.

Em consequência, foi informado o valor devedor consolidado, correspondente aos débitos indevidamente compensados, para pagamento até 30/09/2014:

Principal: R\$ 105.776,71 Multa: R\$ 21.155,34 Juros: R\$ 6.452,37 O Despacho Decisório informou, ainda, inexistir valor a ser restituído/ressarcido para o pedido de ressarcimento apresentado no Per/Dcomp nº 33280.85502.310110.1.1.08-5969.

A decisão teve por base as conclusões do Parecer SEORT/DRF/BEL nº 0635, de 12/09/2013 (fls. 37 a 48).

O procedimento fiscal constatou as seguintes irregularidades: a) apuração indevida de créditos sobre bens utilizados como insumos: produtos que não possuem ação direta sobre o produto fabricado, notas não apresentadas, remessa com fim específico de exportação, aquisição com suspensão de PIS/Pasep e COFINS; b) apuração indevida de créditos sobre serviços utilizados como insumos: serviços de manutenção; e c) apuração indevida de créditos sobre despesas de armazenagem e fretes na operação de venda. Após realizar as glosas correspondentes, a fiscalização procedeu à recomposição dos créditos e registrou o valor do crédito passível de ressarcimento.

A ciência do Despacho Decisório ocorreu em 16/09/2014 (fl. 52).

Manifestação de Inconformidade Em 16/10/2014, foi apresentada Manifestação de Inconformidade (fls. 53 a 82), em que a empresa suscita a tempestividade da manifestação e apresenta a contextualização dos fatos. Em seguida, em síntese, faz as seguintes alegações:

Processo 10280.901825/2013-21 Acórdão n.º 10-68.266 DRJ/POA Fls. 4 4 O Direito aos Créditos de PIS A Fiscalização glosou os valores pagos na aquisição de oxigênio e acetileno, e aqueles dispêndios com serviços de manutenção de frame, sob o entendimento de que tais itens não gerariam créditos de PIS, porque não poderiam ser caracterizados como insumos.

O conceito de insumo, para fins de apuração de créditos da COFINS (sic), deve ser muito mais abrangente que o adotado pela Fiscalização, em razão da ampla materialidade do referido tributo. Ao se analisar o art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003, verifica-se que o mesmo não conceitua insumo, e, de fato, não há na legislação de regência do PIS nenhum dispositivo legal que traga o mencionado conceito.

As Instruções Normativas SRF nºs 404/2004 e 247/2002, editadas pela Receita Federal do Brasil, em face dessa ausência de disposição legal, trazem uma definição muito restritiva de insumo, pega de empréstimo, de modo impróprio, da legislação do ICMS e do IPI. Tal definição que não se coaduna com a hipótese de incidência do PIS, uma vez que a materialidade deste último é muito maior que a do IPI e do ICMS devendo, por conseguinte, a possibilidade de creditamento também ser mais abrangente.

O PIS tem como fato gerador a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, enquanto o IPI e o ICMS incidem, respectivamente, sobre os produtos industrializados e sobre a circulação de mercadorias e serviços. Logo, para fins de apuração de crédito do PIS, insumo deve ser considerado como todo e qualquer custo necessário para a geração das receitas da pessoa jurídica e não apenas aquele bem ou serviço consumido diretamente na fabricação do produto.

Registra acórdão do CARF, no mesmo sentido. Cita doutrinadores que, nº seu entender, corroboram em peso os argumentos até aqui expendidos. Registra acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais que entende perfilado a tais

ensinamentos doutrinários, e que seria, no seu entender, muito parecida àquela dos presentes autos, indo ao encontro da tese aqui defendida pela Requerente, no sentido de que o conceito de insumo, para fins de apuração de crédito da COFINS, deve abranger todo e qualquer bem ou serviço utilizado na obtenção de receita.

Registra entendimento esposado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em outro acórdão, no mesmo sentido.

Conclui que o oxigênio, o acetileno e os serviços de manutenção de frame, são abrangidos pelo conceito de insumo, para fins de apuração de crédito da COFINS (sic), uma vez que utilizados na obtenção de receita pela empresa, sendo ilegais, portanto, as restrições contidas no art. 8º, § 40, I, "a", da IN/SRF nº 404/2004 e no art. 66, § 50, II, "b", da IN/SRF nº 247/2002.

Requer a juntada de laudos técnicos, nos quais se explica, de forma detalhada, todo o processo produtivo do "caulim".

Refuta a alegação da Fiscalização no sentido de que as embalagens adquiridas com suspensão de PIS/PASEP e COFINS, bem como aquelas adquiridas com o fim específico de exportação, não gerariam direito creditório. A Fiscalização entendeu que a requerente não poderia utilizar créditos referentes a insumos adquiridos pela contribuinte com o fim específico de exportação, bem como àqueles insumos adquiridos com suspensão do tributo, Processo 10280.901825/2013-21 Acórdão n.º 10-68.266 DRJ/POA Fls. 5 5 em razão do disposto nos arts. 6º, §4º, e 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.833, de 2003 e art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.637, de 2002.

Entende que a limitação prevista em tais dispositivos é claramente inconstitucional, por violar o disposto no art. 195, § 12, da Constituição Federal de 1988, que dispõe que a lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições serão não cumulativas.

Aduz que, uma vez definido por lei o setor da atividade econômica no qual a incidência do PIS/PASEP e da COFINS seria não cumulativa, não poderia haver qualquer restrição legal para o aproveitamento dos créditos decorrentes dessa modalidade de apuração.

Transcreve alguns excertos doutrinários que entende respaldarem a sua tese.

Afirma que, nos termos do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal de 1988, a saída das mercadorias não é tributada, de modo que não há que se falar na vedação anterior ao creditamento do PIS (art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.637/2002), em virtude da previsão contida no art. 17 da Lei nº 11.033/2004, pois este não estabeleceu qualquer tipo de limitação para o aproveitamento de créditos de PIS quando da realização de vendas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência. Logo, as restrições contidas no art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.637/2002 não podem ser aplicadas nessas hipóteses.

Registra posição de doutrinador que defende, inclusive, que teria havido a revogação tácita dos dispositivos constantes da Lei nº 10.637/2002, naquilo em que supostamente contrariem o previsto no art. 17 da Lei nº 11.033/2004.

Por fim, insurge-se contra a glosa de créditos supostamente indevidos sobre despesas de armazenagem e fretes, tendo em vista a expressa previsão legal de creditamento, constante do art. 3º, c/c art. 15, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003.

Conclui que as glosas levadas a cabo pela Fiscalização são manifestamente improcedentes, de modo que o despacho decisório deve ser integralmente reformado.

O Pedido Ante o exposto, entende que restou demonstrado o seu direito a se creditar dos valores relativos a todos os itens que motivaram seu pedido de ressarcimento objeto do PER/DCOMP nº 33280.85502.310110.1.1.08-5969, tendo em vista tratar-se de bens e serviços utilizados para a obtenção de receita e que, por conseguinte, podem ser classificados como insumos passíveis de creditamento, nos termos do art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003.

Assim, requer seja o despacho decisório reformado, para que seja deferido integralmente o pedido de ressarcimento (sic) dos valores por ela indicados no PER/DCOMP nº 25185.36088.310714.1.3.08-9944.

Caso assim não se entenda, o que se admite apenas para fins de argumentação, requer a realização de perícia, nos termos do art. 16, IV, do Decreto nº 70.235/1972, para que sejam respondidos os seguintes quesitos, sem prejuízo a eventuais quesitos suplementares a serem apresentados: a) O oxigênio e o acetileno são utilizados, consumidos e/ou necessários (direta ou indiretamente) no processo de beneficiamento do caulim ou de qualquer outro produto da requerente? b) Tais produtos, bem como os serviços de manutenção de frame são necessários (direta ou indiretamente) à estrutura operacional da Processo 10280.901825/2013-21 Acórdão n.º 10-68.266 DRJ/POA Fls. 6 6 requerente que engloba atividades de mineração, industrialização e embarque? c) despesa com fretes é necessária para o regular desenvolvimento da atividade produtiva da requerente?

Por fim, indica profissional (contador) para atuar como seu perito.

Encaminhamento A DRF de origem encaminhou o processo para apreciação de DRJ (fls.

139/140), atestando, implicitamente, a tempestividade da Manifestação de Inconformidade.

Consta, ainda, a juntada por apensação do processo administrativo nº 11080.738920/2018-13, que trata da Notificação de Lançamento de Multa por Compensação não Homologada, correspondente aos valores não homologados decorrentes do presente processo.

É o relatório.

A Manifestação de Inconformidade foi julgada improcedente, tendo sido proferido o Acórdão, assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008 INCONSTITUCIONALIDADE/ILEGALIDADE Não compete à autoridade administrativa apreciar arguições de inconstitucionalidade ou ilegalidade de norma legitimamente inserida no ordenamento jurídico, cabendo tal controle ao Poder Judiciário.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008 MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE GENÉRICA. IMPROCEDÊNCIA.

É considerado improcedente a parte da manifestação de inconformidade genérica, uma vez que o sujeito passivo deve apresentar em sua defesa os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir (inciso III do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972).

PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO DO POSTULANTE.

Nos processos que versam a respeito de compensação ou de ressarcimento, a comprovação do direito creditório recai sobre aquele a quem aproveita o reconhecimento do fato, que deve apresentar elementos probatórios aptos a comprovar as suas alegações e prestar Liquidez e Certeza ao direito alegado.

DILIGÊNCIA. PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Indefere-se o pedido de diligência ou perícia quando a sua realização revele se prescindível ou desnecessária para a formação da convicção da autoridade julgadora. A realização de diligência/perícia não se presta à produção de provas que o sujeito passivo tinha o dever de trazer à colação junto com a peça impugnatória.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008 REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

1 DRJ/POA Processo 10280.901825/2013-21 Acórdão n.º 10-68.266 Fls. 2 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. Para efeitos de classificação como insumo, os bens ou serviços utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, além de essenciais e relevantes ao processo produtivo, devem estar relacionados intrinsecamente ao exercício das atividades-fim da empresa, não devem corresponder a meros custos administrativos e não devem figurar entre os itens para os quais haja vedação ou limitação de creditamento prevista em lei.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE ARMAZENAGEM E FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA.

A pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos de revenda de bens, de prestação de serviço e de produção ou fabricação de bens (com as devidas exceções), quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Manifestação de Inconformidade Improcedente Direito Creditório Não Reconhecido

Inconformada, a contribuinte recorre a este Conselho, através de Recurso Voluntário apresentado, no qual, em síntese, repisa as alegações da manifestação de inconformidade, juntando jurisprudência sobre a matéria.

É o Relatório.

VOTO

Conselheira **Onízia de Miranda Aguiar Pignataro**, Relatora.

Da admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

Da suposta nulidade

Em síntese, a recorrente sustenta a nulidade do Acórdão nº 10-68.266, em razão do indeferimento do pedido de perícia formulado, e que, conseqüentemente, este processo seja devolvido à primeira instância administrativa, a fim de que seja realizada a diligência requerida pela ora Recorrente e que venha a ser proferida novo despacho decisório sobre o pedido de ressarcimento e compensação.

Desta forma, requer-se, por mais esta razão, a nulidade do Acórdão nº 10-68.266, em razão do indeferimento do pedido de perícia formulado pela ora Recorrente, e que, conseqüentemente, este processo seja devolvido à primeira instância administrativa, a fim de que seja realizada a diligência requerida pela ora Recorrente e que venha a ser proferida novo despacho decisório sobre o pedido de ressarcimento e compensação.

No entanto, o indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Assim, conforme demonstrado pela DRJ, ainda que fosse o caso, à contribuinte cumpriria o ônus de trazer os elementos de prova que demonstrassem que o crédito pretendido tinha existência, conforme exposto nos itens precedentes, vinculando registros contábeis e

documentos que dão respaldo a tais registros, de forma a estabelecer, com clareza, a natureza das operações por eles instrumentadas, não lhe sendo lícito contestar, de forma genérica, as conclusões a que chegou a Fiscalização, após análise de documentação apresentada/coletada.

Observe-se que os questionamentos apresentados pela impugnante, a serem respondidos pela diligência solicitada, correspondem a informações, esclarecimentos e coleta de provas que deveriam ser por ela providenciados e respondidos, por ocasião da apresentação da impugnação.

É de se frisar que o momento para a apresentação de provas na esfera administrativa é exatamente quando da apresentação da impugnação ou da manifestação de inconformidade. Se o contribuinte não apresenta tais provas em tal momento, perde assim o momento processual na esfera administrativa, para apresentá-las ou ao menos alegá-las.

Ademais, a adoção do procedimento de diligência/perícia objetiva, única e tão somente, dirimir eventual dúvida com relação às provas anteriormente carreadas ao processo, não se prestando para suprimir o encargo que cabe ao sujeito passivo da relação tributária processual, quanto à formação da demonstração probatória que a ele compete.

Importante considerar, ainda, que a instância de julgamento não é uma continuidade, em stricto sensu, da atividade fiscal. Da mesma forma, não é o julgador de primeira instância um agente complementar à atividade fiscal. Sequer tal julgador é dotado de instrumentos, ferramentas, recursos e tempo que seriam indispensáveis ao desenvolvimento, continuidade, complemento ou recomposição da atividade fiscalizatória. Sua apreciação se limita aos elementos, comprovantes e razões constantes nos autos, e é necessário que os mesmos sejam claros, bem estruturados e robustos o suficiente para revestir de liquidez e certeza as razões expostas nas peças contestatórias.

Nesse sentido, a autoridade julgadora de primeira instância considerou prescindível a realização de diligência ou perícia requerida pelo contribuinte, considerando que os documentos trazidos e colacionados aos autos seriam suficientes para o julgamento do litígio. Aliás, nesse sentido, dispõem os artigos 18 e 29 do referido Decreto nº 70.235 de 1972, abaixo transcritos:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)(...) Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

Assim, ao contrário do que foi alegado pela contribuinte, houve sim motivação pelo indeferimento da diligência solicitada, sendo este baseado no próprio Decreto nº 70.235 de 1972,

que faculta ao julgador indeferi-las, quando considerá-las prescindíveis à solução do litígio instaurado.

Ademais, nos termos da Súmula CARF nº 163, abaixo reproduzida, de observância obrigatória por parte de seus membros, nos termos do artigo 123, § 4º do RICARF, não se configura cerceamento de defesa o indeferimento fundamentado de requerimento de diligência:

Súmula CARF nº 163 Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021 O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Em vista dessas considerações, por não haver qualquer nulidade a ser reconhecida, não devem ser acolhidos os argumentos do Recorrente neste tópico.

Dos bens adquiridos com suspensão ou destinados à exportação

A Autoridade Fiscal glosou as remessas com fim específico de exportação, referentes a embalagens que foram adquiridas pela contribuinte com esta finalidade, tendo por base o disposto no art. 5º, inciso III, da Lei nº 10.637/2002, e no art. 6º, inciso III, da Lei nº 10.833/2003. Fundamentou a glosa, ainda, no disposto no art. 3º, § 2º, inciso II e no art. 6º, §4º c/c art. 15, III da Lei. 10.833/2003.

Glosou, igualmente, as embalagens adquiridas com suspensão de PIS/Pasep e Cofins, em decorrência do disposto no art. 3º, § 2º, inciso II da Lei 10.833, por não haver crédito a ressarcir se o insumo não foi tributado pelas contribuições na entrada.

Aduz a recorrente que “sempre se utilizou do regime especial aduaneiro denominado drawback. De fato, o drawback, na modalidade suspensão, instituído pelo art. 78, inciso II, do Decreto-Lei nº 37, de 1966, permite a importação de produtos que serão usados na industrialização de outros a serem exportados com suspensão dos tributos normalmente incidentes na importação”.

Segundo a recorrente, no presente caso “a Fiscalização a enquadrrou equivocadamente como “empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação”, para aplicação da vedação presente no art. 5º, Inciso III da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no art. 6º, Inciso III da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003”.

Com efeito, este enquadramento atribuído à Recorrente é completamente equivocado!

Para que uma empresa adquira status de “empresa comercial exportadora” é necessário que se faça um requerimento, chamado de Certificado de Registro Especial, junto à Subsecretaria de Operações de Comércio Exterior (SUEXT) em conjunto com a Subsecretaria-Geral da Receita Federal, ou que se apresente

requerimento junto à Secretaria de Comércio Exterior, conforme previsto na Solução de Consulta nº 40, de 4 de maio de 2012 (doc. nº 03).

Nota-se, portanto, que a não cabe à fiscalização outorgar à Recorrente o status de “empresa comercial exportadora” se a Recorrente não preencher os requisitos para se enquadrar a esta classe, e sem que ela tenha feito qualquer requerimento junto aos órgãos competentes solicitando a concessão deste benefício fiscal, conforme se observa na planilha em anexo das com a lista das Empresas Comerciais Exportadoras Habilitadas (doc. nº 04).

Consequentemente, não pode a Recorrente ser penalizada com a aplicação da uma norma restritiva ao seu direito de tomada de créditos, tendo em vista que ela não é uma “empresa comercial exportadora”, não usufruindo dos benefícios fiscais desse enquadramento, conforme tentou arguir a Fiscalização, para lhe negar o direito aos créditos em questão.

A contribuinte reclama da inconstitucionalidade do dispositivo.

Portanto, na hipótese de impossibilidade de declaração de inconstitucionalidade do referido dispositivo por este Conselho, deve ser rechaçada a interpretação que legitima a aplicação do art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.637, de 2002.

Por outro lado, como bem detalhado pela DRJ, quanto às questões relativas à inconstitucionalidade ou ilegalidade de previsão legal, bem como à ofensa a princípios, constitucionais ou não, cabe esclarecer que tais alegações não são oponíveis na esfera administrativa de julgamento, uma vez que sua apreciação foge à alçada da autoridade administrativa de qualquer instância, não dispondo esta de competência legal para examinar hipóteses de violação à Constituição, ou a outro dispositivo legal, relativas às normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico nacional.

Com efeito, a apreciação dessas questões acha-se reservada ao Poder Judiciário, pelo que qualquer discussão quanto aos aspectos de validade das normas jurídicas deve ser submetida àquele Poder. Assim, é inócuo suscitar tais alegações na esfera administrativa, pois ao julgador é vedado desrespeitar textos legais em vigor, sob pena de responsabilidade funcional.

Tal limitação decorre da disposição expressa do parágrafo único do artigo 142 do CTN, que determina que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, bem como do princípio da legalidade, pelo qual devem se pautar todos os atos da Administração Pública.

Sobre tal questão, cita-se a Súmula nº 2 do CARF:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

No presente caso, a glosa de créditos da não cumulatividade decorre de vedação legal, não cabendo à autoridade julgadora administrativa avaliar a constitucionalidade ou regularidade de tal dispositivo.

Dessa forma, a Fiscalização entendeu que a Recorrente não poderia utilizar créditos referentes a mercadorias adquiridas pela contribuinte sob o regime de drawback – suspensão, em razão do disposto no art. 3º, § 2º, inciso II, da Lei nº 10.637, de 2002, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004.

A Autoridade Fiscal glosou os bens adquiridos como insumos importados no regime drawback, por não ter havido o recolhimento da contribuição social, tendo por base o art. 3º § 2º, inciso II da Lei 10.637/2002, que dispõe que: "Não dará direito a crédito o valor: da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição."

Observe-se que o drawback, regime aduaneiro especial instituído em 1966 pelo Decreto-Lei nº 37, consiste na suspensão ou eliminação de tributos incidentes sobre insumos importados para utilização em produto exportado. Encontram-se previstas no Regulamento Aduaneiro três modalidades de drawback, estando o contribuinte enquadrado na primeira, como consignou o Auditor-Fiscal no Parecer que subsidiou o Despacho Decisório.

Assim, o direito ao creditamento aplica-se como regra em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços, estando admitida a manutenção dos créditos vinculados às operações de importação efetuadas com isenção apenas nas situações em que os produtos importados não sejam revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

Logo, não se amolda à hipótese da recorrente. Em sendo da natureza deste regime aduaneiro que os produtos importados sejam utilizados como insumos em produtos exportados, e que estes produtos exportados não são alcançados pelas contribuições sociais, conclui-se que as importações sob o regime de drawback suspensão não concedem direito a gerar créditos no regime da não-cumulatividade.

Dessa forma, alinho-me à conclusão da DRJ, no sentido de que a contribuinte não possui direito a crédito em relação a essas operações, razão pela qual a glosa deve ser mantida, uma vez que não houve pagamento da contribuição por ocasião da aquisição (importação) dos insumos.

No entanto, quanto à afirmação da recorrente de que possui direito a créditos, mediante alegação de que parte das importações não ocorreram com suspensão total dos tributos, deve-se observar que o pedido de ressarcimento efetuado através do Per/Dcomp nº 20319.49058.310110.1.1.08-6051 é baseado em supostos Créditos de PIS/Pasep-Exportação, decorrentes do disposto no §1º do art. 5º da Lei nº 10.637/2002. Esta é a redação do artigo em comento:

Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de: Produção de efeito I - exportação de mercadorias para o exterior; II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica domiciliada no

exterior, com pagamento em moeda conversível; II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno; II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º, poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Portanto, a possibilidade de ressarcimento de créditos com base no §1º do art. 5º da Lei nº 10.637/2002 aplica-se somente aos créditos apurados em relação a dispêndios vinculados à receita de exportação.

Ademais, o reconhecimento destes créditos dependeria no mínimo, das seguintes condicionantes: a) comprovação do efetivo recolhimento da contribuição sobre a importação dos bens e serviços; e b) comprovação de que os produtos ou serviços que utilizaram tais insumos foram destinados à exportação, sob uma das formas previstas nos incisos I a III do art. 5º da Lei nº 10.637/2002.

No entanto, como bem detalhado pela DRJ “em qualquer dos tipos de repetição é exigida a apresentação dos documentos comprobatórios da existência do direito creditório, como pré-requisito ao conhecimento do direito pretendido pelos contribuintes. Ao declarar à Autoridade Tributária que dispõe de crédito passível de ressarcimento, ou capaz de extinguir um débito, a contribuinte assume a incumbência de demonstrar a sua liquidez e certeza quando do exame administrativo. Ausentes os documentos que atestem, de forma completa e inequívoca, a origem e a natureza do crédito, o pedido/declaração fica inarredavelmente prejudicado”.

Saliente-se, ainda, que as alegações devem ser comprovadas documentalmente, nos termos dos artigos 15 e 16 do Decreto nº 70.235, de 1972 (aplicável tanto a impugnações quanto a manifestações de inconformidade, por força dos §§ 9º a 11 do art. 74 da Lei 9.430/96 – redação atual), cabendo à interessada apresentar, no momento da manifestação da inconformidade, as provas necessárias para confirmar sua defesa.

No caso em tela, os únicos elementos acostados aos autos, para justificar o pedido de ressarcimento, estão contidos nas fls. 159 a 202 do processo, sob a denominação:

Documento nº 6. Tais documentos, compostos basicamente de notas fiscais de entrada e extratos de declarações de importação, não se prestam a fornecer as

comprovações necessárias, acima mencionadas, para estabelecer a liquidez e certeza dos créditos pretendidos.

Registre-se que, no processo administrativo fiscal nº 10280.901814/2013 41, que trata de pretensos créditos de COFINS não cumulativa – exportação de período análogo ao do presente processo, e que está sendo objeto de julgamento pela DRJ-POA nesta mesma sessão de julgamento, a interessada utilizou documentos idênticos aos constantes nas fls. 159 a 202 deste processo como prova para afirmar que “parte dos insumos adquiridos pela REQUERENTE sob o regime de Drawback - suspensão foi nacionalizada, com o correspondente recolhimento dos tributos devidos (Doc. N° 04)”.

Tal fato, em que o mesmo insumo ora é apresentado como utilizado nacionalmente, no processo que trata de COFINS, e ora é apresentado para justificar créditos decorrentes de exportação, neste processo que trata de PIS/Pasep, contribui para reforçar a presente decisão, visto que reduz a credibilidade das alegações da interessada, o que, fatalmente, aniquila a certeza quanto aos créditos pretendidos.

Assim, entende-se que a contribuinte não conduziu aos autos elementos necessários e suficientes à comprovação das suas alegações, de forma a estabelecer, de forma inequívoca, a liquidez e certeza dos créditos pretendidos, motivo pelo qual as glosas devem ser mantidas.

Em que pese os argumentos explicitados pelo Recorrente, impende destacar, que nos processos que versam a respeito de compensação, a comprovação do direito creditório recai sobre aquele a quem aproveita o reconhecimento do fato, que deve apresentar elementos probatórios aptos a comprovar as suas alegações é o que dispõe o artigo 36 da Lei 9.784/991, no mesmo sentido prevê o art. 373 do CPC. Não sendo produzido nos autos provas capazes de comprovar seu pretense direito, o indeferindo do crédito é medida que se impõe.

Em sede de restituição/compensação compete ao contribuinte o ônus da prova do fato constitutivo do seu direito, consoante a regra basilar extraída do Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2015), artigo 373, inciso I:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito; (...)

No entanto, a Recorrente não trouxe nenhuma demonstração de equívoco dos cálculos que pudessem infirmar as conclusões da autoridade fiscalizadora.

Como se sabe, o documento intitulado Declaração de Compensação (Dcomp) se presta, assim, a formalizar o encontro de contas entre o contribuinte e a Fazenda Pública, sendo uma das modalidades de extinção do crédito tributário, prevista no art. 156, II, do CTN, e para isso pressupõe a existência de créditos e débitos tributários em nome do sujeito passivo.

Além do mais, o regime jurídico da compensação tem fundamento no art. 170 do Código Tributário Nacional (CTN) dispendo que “a lei pode, nas condições e sob as garantias que

estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à Autoridade Administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública”. De outro norte, a retificação da DCTF, “quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde” (art. 147, §1º do CTN). Para tanto, porém, é indispensável que as alegações venham documentalmente ilustradas com livros e documentação contábil, capaz de assegurar a liquidez e certeza do pretendido crédito.

Nesse contexto, por iniciativa do contribuinte, a quem cabe, portanto, a responsabilidade pelas informações sobre os créditos e os débitos, cabendo à autoridade tributária a sua necessária verificação e validação.

Em análise dos autos afere-se que a recorrente, apesar de advertida pela decisão da DRJ de que deveria trazer os elementos que demonstrem e comprovem o crédito pretendido, quando lhe for oportunizado recorrer na fase processual seguinte, no Recurso Voluntário ao CARF, não traz qualquer elemento probatório que conduza à compreensão de direito creditório líquido e certo.

Da glosa sobre despesas de armazenagem e fretes

A recorrente insurge-se contra a glosa de créditos sobre despesas de armazenagem e fretes, tendo em vista a expressa previsão legal de creditamento, constante do art. 3º, IX, da Lei nº 10.833, de 2003. Tal dispositivo aplica-se ao PIS/Pasep não cumulativo, por força do inciso II do art. 15 da mesma Lei.

Como se viu, a Recorrente é pessoa jurídica produtora de pigmentos à base de caulim, sendo certo que o processo produtivo (doc. nº 07 – Laudos Técnicos do Processo Produtivo da Recorrente) se inicia nos preparativos para a lavra e somente termina com o embarque, para exportação, do produto final. Não obstante, a Recorrente passa a tratar do processo de lavra e beneficiamento do caulim, demonstrando a utilização dos itens glosados. A lavra do caulim é feita em mina a céu aberto, em tiras, e envolve as seguintes etapas:

Supressão vegetal: consiste na retirada da vegetação da área a ser minerada, por meio de tratores de esteiras especialmente preparados para tanto. Os troncos são reaproveitados, sendo que as folhas e galhos remanescentes, assim como o solo vegetal (camada superficial), são retirados e transportados por meio de caminhões basculantes até área de estoque ou áreas em fase de recuperação ambiental. Decapeamento: retirada do estéril (camada do solo com espessura entre 18 e 20m, sem aproveitamento econômico, que se localiza entre o solo mineral e o caulim) e transporte por meio de caminhões para a tira anteriormente lavrada. As estradas de movimentação de estéril são feitas sobre tiras já lavradas. Topografia do depósito de estéril: o depósito de estéril é regularizado por meio de tratores de esteiras, que espalham e compactam o material, preparando o terreno para receber camada de solo vegetal e posterior recomposição da vegetação, com plantio de mudas de variedades nativas. O espalhamento do

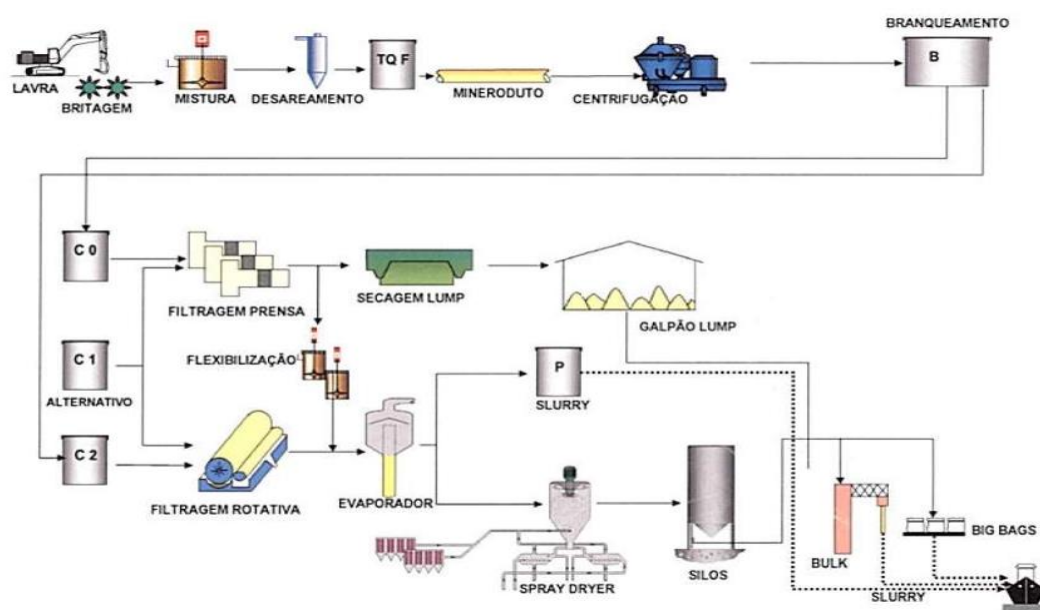
material é acompanhado por serviço de topografia, de modo que a superfície fique perfeitamente horizontal. Os depósitos de estéril criam taludes (inclinação na superfície lateral da tira), no topo dos quais são feitas valetas para evitar o escoamento de água, devendo haver manutenções constantes. (iv) Escavação do minério: após o decapeamento do estéril, o caulim é escavado, em área delimitada por meio de topografia. Após carregado em caminhões, o minério é transportado até o ponto de despejo (pilhas de estoque) por meio de estradas de serviço, abertas com essa finalidade. Após a lavra do minério, tem início o seu beneficiamento. O minério é então transportado por meio de caminhões, da mina até a área de pré-beneficiamento, para a fase da britagem.

Conforme demonstrado no laudo juntado por meio de fotos (doc. nº 07), a distância entre a mina e a zona de beneficiamento é grande, de modo que o serviço de carga fracionado é essencial para a produção industrial da Recorrente. Ressalta-se que a tanto a mina quanto a britagem se localizam no território do Amapá. Após a britagem inicial, o caulim é transportado para as instalações da Recorrente localizadas no Estado do Pará, por meio de um mineroduto que passa por debaixo do Rio Jari, para a continuação do processo produtivo, que envolve as etapas destacadas abaixo:

Britagem: processo utilizado para reduzir os blocos de caulim. (vi) Dispersão: após a britagem, o caulim é misturado a produtos químicos dispersantes (hexametáfosfato de sódio, hidróxido de sódio e água) e agitado, o que separa as impurezas. O beneficiamento prossegue em meio aquoso. (vii) Desareamento: consiste na remoção de impurezas grossas (em geral constituídas de quartzo) da polpa de caulim. As impurezas são diluídas e descartadas em lagoas de rejeitos, projetadas com essa finalidade. (viii) Floculação seletiva: processo responsável pela remoção de impurezas muito finas da polpa do caulim (em geral titânio e ferro). Nesse processo são utilizados produtos químicos específicos, como poliacrilato de sódio e hidróxido de sódio, entre outros. (ix) Centrifugação: processo por meio do qual as partículas são classificadas quanto à sua granulometria, de modo que melhor se adequem ao produto final; (x) Branqueamento: consiste em processos químicos para a remoção de resíduos de ferro presentes no caulim. Nessa etapa são utilizados sulfato de alumínio, ácido sulfúrico, hidrossulfito de sódio, hidróxido de sódio e matizante azul. (xi) Filtragem rotativa: a polpa de caulim é filtrada para aumentar sua concentração e eliminar os contaminantes dissolvidos no branqueamento. O líquido filtrado é transportado para lagoas de contenção. A polpa resultante da filtragem passa por novo processo de dispersão, com a utilização de poliacrilato de sódio e hidróxido de sódio. (xii) Evaporação: a polpa segue para um evaporador, que eleva a concentração dos sólidos por meio de contato com vapor d'água aquecido a 65º em esteiras contínuas. (xiii) Spray Dryer: a polpa entra em contato direto com ar aquecido a 400º e seca quase instantaneamente. O caulim seco é então transportado até silos de estocagem.

As caldeiras responsáveis pelo aquecimento da água utilizada na etapa de evaporação utilizam óleo BPF e óleo diesel como combustíveis. Ademais, o gás quente responsável pelo aquecimento do ar de secagem do Spray Dryer é obtido pela queima dos mesmos combustíveis em uma fornalha revestida com tijolos refratários. O caulim é também produzido na forma líquida (slurry), na qual são utilizados, ainda, peróxido de hidrogênio, glutaraldeído e bronopol. Após a finalização do processo produtivo, o caulim é transportado para o porto, para exportação ou venda no mercado doméstico, o que pode ser feito a granel ou em big bags (bolsões para acondicionamento e transporte). O ensaque dos big bags é feito nas dependências do porto alfandegado da Recorrente, e, por fim, o produto é transportado para os compradores.

Nesse sentido, a recorrente defende que “o gasto com o frete pode acontecer em três momentos: (i) na aquisição do insumo; (ii) na movimentação dentro da própria planta industrial da CADAM, por meio de transporte de carga fracionado; e (iii) na venda do produto final. No caso da Recorrente o custo do frete ocorre na compra de insumos, na movimentação dos insumos da mina para a planta de pré beneficiamento e na venda do produto final. No segundo caso, conforme pode se observar no laudo técnico juntado em anexo (doc. nº 07), a Recorrente tem desembolsos com o frete de produtos em elaboração da mina para a planta de pré-beneficiamento”.



No entanto, como bem demonstrado DRJ, os valores glosados correspondem a dispêndios que não podem ser enquadrados na previsão legal de creditamento apontada pela manifestante, tendo em vista que se referem a:

- transportes de mudanças, inclusive residenciais, que não se enquadram nos incisos I e II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003;
- transportes de veículos, que não se enquadram no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 e, para serem passíveis de enquadramento no inciso I do mesmo

artigo/lei, dependeriam da atividade da manifestante compreender a revenda de veículos, atividade que não consta como objeto da empresa em seu estatuto social, **além da comprovação da operação de venda e de que o ônus foi suportado pelo vendedor, o que não foi comprovado pela manifestante nos autos deste processo.**

Nesse sentido, alinho-me ao entendimento da DRJ acerca das glosas efetuadas a título de apuração indevida de créditos sobre despesas de armazenagem e fretes na operação de venda. Isso porque em análise dos autos afere-se que a recorrente, apesar de advertida pela decisão da DRJ de que deveria trazer os elementos que demonstrem e comprovem o crédito pretendido, quando lhe for oportunizado recorrer na fase processual seguinte, no Recurso Voluntário ao CARF, não traz qualquer elemento probatório que conduza à compreensão de direito creditório líquido e certo.

Ademais, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por meio da Súmula CARF nº 188, aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024, com vigência a partir de 27/06/2024, firmou entendimento no sentido de que é admissível o aproveitamento de créditos relativos a despesas com serviços de frete vinculados à aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins no regime não cumulativo, desde que tais serviços: (i) estejam registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos; e (ii) tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições (Acórdãos Precedentes nºs 9303-014.478, 9303-014.428 e 9303-014.348).

No caso concreto, contudo, a mera juntada de laudo técnico não se mostra suficiente para comprovar o direito creditório pleiteado. Faz-se necessária a demonstração inequívoca de que os serviços de frete, registrados autonomamente em relação aos insumos adquiridos, foram efetivamente onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins, requisito este que não restou comprovado nos presentes autos.

Nesse contexto, incumbia à Recorrente sanar as inconsistências apontadas pela decisão recorrida, bem como apresentar elementos probatórios aptos a demonstrar, de forma efetiva, a liquidez e certeza do direito creditório alegado. Todavia, não o fez. Ao revés, limitou-se a reproduzir, em sede recursal, as mesmas alegações anteriormente deduzidas na manifestação de inconformidade, sem trazer aos autos documentação adicional ou esclarecimentos capazes de infirmar os fundamentos da glosa.

Dessa forma, à luz dos elementos constantes dos autos e dos fundamentos expendidos na decisão recorrida, impõe-se a manutenção integral do acórdão proferido pela DRJ.

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer do recurso voluntário, afastar a preliminar suscitada e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Onízia de Miranda Aguiar Pignataro