



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10320.721569/2019-61
ACÓRDÃO	3301-014.922 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MINERACAO AURIZONA S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

DESPACHO DECISÓRIO. NULIDADE.

Demonstrados os cálculos e a apuração efetuada e possuindo o despacho decisório todos os requisitos necessários à sua formalização, sendo proferido por autoridade competente, contra o qual o contribuinte pode exercer o contraditório e a ampla defesa e onde constam os requisitos exigidos nas normas pertinentes ao processo administrativo fiscal, não há que se falar em nulidade.

DILIGÊNCIA. DETERMINAÇÃO. FACULDADE DO JULGADOR.

A determinação de diligências é faculdade do julgador que, diante do caso concreto avalia sua necessidade e possibilidade.

AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. PRECLUSÃO CONSUMATIVA. NÃO CONHECIMENTO.

À luz do princípio da eventualidade, que rege nosso sistema processual, todas as alegações de defesa devem ser apresentadas na impugnação, sob pena de preclusão consumativa, não podendo o órgão “ad quem” conhecer de matéria inédita, não anteriormente questionada, pena de violação do devido processo legal.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. ÔNUS DA PROVA.

Cabe ao contribuinte o ônus de provar a existência e a qualidade do seu direito creditório, não cabendo transferir esse mister à atividade fiscalizatória. O princípio da verdade material implica a flexibilização do procedimento probante, mas não serve para suprimir o descuido do contribuinte em provar seu direito, em especial quando intimado na fase fiscalizatória para cumprir com este ônus.

Súmula CARF Nº 217

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

Súmula CARF Nº 234

Na atividade de comércio não é possível a apuração de créditos da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS com base no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário e, na parte conhecida, rejeitar as preliminares e negar-lhe provimento

Assinado Digitalmente

Bruno Minoru Takii – Relator

Assinado Digitalmente

Paulo Guilherme Deroulede – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Bruno Minoru Takii, Jorge Luis Cabral (substituto[a] integral), Keli Campos de Lima, Marcio Jose Pinto Ribeiro, Rachel Freixo Chaves, Paulo Guilherme Deroulede (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Rodrigo Kendi Hiramuki, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Jorge Luis Cabral.

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos até aqui ocorridos, transcrevo a seguir trecho do relatório da DRJ:

Trata-se de manifestação de inconformidade apresentada pela contribuinte qualificada à epígrafe, insurgindo-se contra o não reconhecimento do direito creditório pleiteado mediante os pedidos de ressarcimento relativos à Contribuição para o Pis/Pasep e à Cofins abaixo relacionados:

PER/DCOMP	TIPO CRÉDITO	TRIMESTRE CALENDÁRIO
07034.60826.260815.1.1.18-0358	PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO	1º TRIM 2014
23339.28420.260815.1.1.18-7909	PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO	2º TRIM 2014
17126.90726.260815.1.1.18-1588	PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO	3º TRIM 2014
08598.08944.260815.1.1.18-0141	PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO	4º TRIM 2014
19370.39031.280815.1.1.19-7903	COFINS NÃO CUMULATIVO	1º TRIM 2014
42546.60201.280815.1.1.19-4103	COFINS NÃO CUMULATIVO	2º TRIM 2014
00284.77035.280815.1.1.19-1733	COFINS NÃO CUMULATIVO	3º TRIM 2014
09624.73311.280815.1.1.19-6108	COFINS NÃO CUMULATIVO	4º TRIM 2014

Trata-se, pois, de pedidos referentes aos trimestres-calendário primeiro a quarto de 2014 e os créditos foram referenciados em Declarações de Compensação - DCOMP mediante as quais eles foram utilizados para extinção, sob condição resolutória, dos débitos nelas indicados. Tais DCOMPs são mencionadas no Despacho Decisório da Saort/DRF/São Luís/MA atacado pela manifestação de inconformidade, no qual houve deliberação no sentido da não homologação das compensações declaradas.

Informa a autoridade fiscal que a análise sobre a existência e quantificação do crédito foi objeto de diligência realizada pela Seção de Fiscalização da DRF/São Luís e que, ao final do procedimento, foi apresentado “Relatório de Diligência”. Tal procedimento fiscal realizou-se tendo prazo certo para conclusão estabelecido em decisão judicial, conforme consignado no referido relatório. Foram apontadas variadas infrações à legislação fiscal relativas à apuração dos créditos e à definição da base de cálculo dos débitos dos períodos de apuração correspondentes aos meses de janeiro a dezembro de 2014.

O Relatório de Diligência integra os autos às fls. 3.141 a 3.412, concluindo que inexistente direito creditório a ser ressarcido ou utilizado em procedimento compensatório, nos seguintes termos:

“Ultimados os exames diligenciais, infere-se que a Aurizona, a despeito dos valores que invocou em seu Pedido de Ressarcimento à conta de Créditos de PIS e COFINS, na verdade não dispõe de tais importâncias credoras. Em sentido contrário, o que se constata é que, ao final de 2014, o que possui a Aurizona são Saldos Devedores de PIS (R\$ 57.727,76) e de COFINS (R\$ 265.897,53), como consigna o Quadro do precedente Tópico “5”.

Os valores de saldos devedores acima mencionados foram objeto de lançamento, que motiva o processo administrativo nº 10320.720290/2017-07. Apresentada impugnação ao auto de infração que constituiu o referido crédito tributário, a

impugnação foi apreciado por esta 4ª Turma da DRJ/Salvador, do qual resultou o Acórdão 15-045.487, de 21/11/2018. Tal parcela não é, portanto, esclareça-se, objeto de análise neste julgamento.

Conforme mencionado, no Relatório de Diligência foram apontadas impropriedades que resultaram na glosa dos créditos correspondentes na apuração dos saldos pleiteados pela Requerente em seus pedidos de ressarcimento.

A seguir, são descritas as infrações mencionadas, tendo sido mantida a numeração do relatório para facilitar a identificação:

Na apuração dos créditos

3.1) Bens utilizados como insumos

3.1.1.1) Bens diversos para uso e consumo indevidamente escriturados como se fossem insumos para industrialização (fl. 3.260), no montante de R\$ 297.507,65;

3.1.1.2) Bens para uso e consumo, a saber, carnes, miúdos, peixes e camarões, escriturados irregularmente como se fossem insumos para industrialização (fl. 3.261), no montante de R\$ 615.076,43;

3.1.1.3) Peças, partes, aparelhos, equipamentos, máquinas, ferramentas, ferragens, obras de concreto e louça, materiais de reposição, construção/reparo do ativo imobilizado (fl. 3.264), entre outros correlatos, que são itens do ativo imobilizado ou nele aplicado para sua manutenção, composição, complementação, retificação, alteração, adaptação, montagem, conserto/reparo, reposição etc., não configurando, assim, bens comprados para industrialização, mas escriturados como tal, no montante de R\$ 11.440.884,19;

3.1.1.4) Materias de Referência Certificados de Minério de Ouro impropriamente escriturados com o CFOP 2101, de compra de bens para industrialização, quando, na verdade, é material de referência geoquímico, para fins de controle de produto da Requerente (fl. 3.300), no montante de R\$ 61.850,34;

3.1.1.5) Medicação injetável, como registra o fornecedor, que tem o CNAE 4771-7-02, Comércio Varejista de produtos farmacêuticos, com manipulação de fórmulas, que carecem de previsão legal para integrar a base de cálculo dos créditos (fl. 3.300), no montante de R\$ 1.393,20;

3.1.1.6) Substâncias químicas que não têm aplicação nas atividades de extração e beneficiamento do ouro, cujos fornecedores apresentam CNAE de fabricação de cosméticos, produtos de perfumaria e higiene pessoal (fl. 3.300), no montante de R\$ 85.197,59;

3.1.1.7) Substâncias para testes e análises técnicas, conforme atividades do fornecedor, que opera os CNAE 2651-5-00 de Fabricação de aparelhos e equipamentos de medida, teste e controle e 7120-1-00 Testes e análises técnicas (fl. 3.301), no montante de R\$ 1.309,00;

3.1.1.8) Fornecimento de bens por pessoas jurídicas optantes do Simples Nacional em 2014, já que as leis 10.637/2002 e 10.833/2003 mantêm tais optantes alheados da não cumulatividade das contribuições, não restando direito creditório na etapa seguinte à venda/prestação por eles realizada (fl. 3.301), no montante de R\$ 90.570,27;

3.1.2) Compra de bens para uso e consumo (CFOP 2407, 1556 e 2556), "operação nua de previsão legal" (art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03) para utilização creditícia sobre seus valores (fl. 3.302), no montante de R\$ 930.160,70;

3.1.3.1) Compras nos CFOP 1651, 1653 e 2653, que consignam a compra de combustíveis e lubrificantes, porém a MP 2.158-35/01 (art. 42, I) trouxe a zero as alíquotas de PIS/COFINS sobre a receita bruta de distribuidor e varejista de gasolina, óleo diesel e GLP, razão por que é nulo o efeito creditório à Requerente pela compra desses itens, já que se trata de compra de bens não sujeitos a PIS/COFINS usados em produtos cuja venda não é alcançada por essas contribuições (fl. 3.307), no montante de R\$ 19.992.241,77, e 3.1.3.2) Compras no CFOP 1653, que é utilizado na aquisição de peças metálicas industriais de aplicação em itens do ativo imobilizado da Aurizona, descabendo apurar-se créditos como se fossem Bens Utilizados na Industrialização de Produtos destinados à Venda (fl. 3.311), no montante de R\$ 89.533,80.

Serviços utilizados como insumos

3.2.1) A EFD-Contribuições mostra redundância estranha e imprópria de 520 lançamentos de Serviços Utilizados como Insumos que já haviam sido registrados como Bens Utilizados como Insumos (fl. 3.329), no montante de R\$ 30.332.169,00;

3.2.2) Foram identificados, também, 697 registros de serviços escriturados como insumos de itens que já estão elencados na EFD-Contribuições como fretes contratados pela Aurizona, revelando duplicidade, sendo que tais valores de Fretes devem ser glosados porque tais despesas foram incorridas em entradas no estabelecimento (fl. 3.336), no montante de R\$ 4.281.601,00;

3.2.3) Alegados serviços vinculados a compras de bens para o ativo imobilizado, impropriamente considerados como serviços utilizados como insumos na EFD-Contribuições, quando "na verdade são Compras de Bens para o Ativo Imobilizado". Não há a descrição da efetiva natureza do fornecimento, sendo que se observa tratar-se de partes, peças, máquinas, aparelhos, equipamentos, afins e similares, cuja conformação em sistemas, máquinas, estruturas e conjuntos funcionais demandam serviços de montagem, instalação, comissionamento, testes, treinamento de pessoal, entre outros (fl. 3.390), no montante de R\$ 865.676,00;

3.2.4) Serviços escriturados como insumos, prestados por pessoas jurídicas optantes do Simples Nacional em 2014, que, a teor das Leis 10.637/02 e 10.833/03 estão fora da não cumulatividade, não resultando direito creditório na

etapa subsequente à venda e/ou prestação por eles efetuadas (fl. 3.394), no montante de R\$ 2.352.122,00;

3.2.5) Combustível fornecido por distribuidor/varejista indevidamente lançado na EFD-Contribuições como serviços utilizados como insumos. Tais aquisições, além de não serem serviços, têm alíquota zero, não dando direito ao creditamento correspondente (fl. 3.395), no montante de R\$ 2.695.575,00;

3.2.6) Bens para o Ativo Imobilizado, indevidamente registrados na EFD-Contribuições como Serviços Utilizados como Insumos (fl. 3.396), no montante de R\$ 3.817.538,00;

3.2.7) Serviços de Transportes de Valores, considerados indevidamente pela Requerente como Serviços Utilizados como Insumo na Industrialização de Produtos Destinados à Venda, que não são enquadráveis como tal diante da atividade dela, que corresponde ao processo de extração e concentração do ouro (fl. 3.402), no montante de R\$ 3.492.339,00;

3.2.8) Fornecimentos de diversas naturezas, todos incompatíveis com serviços utilizados pela Requerente como insumos diante do tipo de atividade por ela exercida (fl. 3.403), no montante de R\$ 4.185.984,00;

3.3) Foram identificadas ocorrências de operações sob o CFOP 3211, de Devolução de Venda de Produção do Estabelecimento em Drawback e outras devoluções sob os CFOPs 2201 e 2410 que se referem a itens que a Requerente não produz ou revende (fl. 3.406), no montante de R\$ 583.650,64, e

3.4) Outras Operações com Direito a Créditos - aquisição de um equipamento para "clindar e sovar massas" alimentícias, que sequer integra o conjunto de elementos aplicados em atividades como as da Requerente (fl. 3.408), no valor de R\$ 6.060,00.

Na apuração dos débitos

4) Na planilha exposta no Relatório de Diligência sob o título "4. Bases de cálculo das contribuições devidas", a autoridade fiscal apresenta a composição das receitas consideradas na base de cálculo das contribuições devidas, sendo elas: "Receitas financeiras" e "Demais receitas tributadas". Estas últimas são divididas em: "5.10.03.01.002 Outras Receitas", "5.10.03.01.007 Venda de Resíduos Químicos" e "5.10.03.01.008 Recuperação de Despesas". São receitas que a Requerente não considerou na apuração de débitos para definição do seu saldo de créditos a ressarcir.

Cientificada em seu Domicílio Tributário Eletrônico-DTE em 28/12/2016, a Declarante interpôs sua manifestação de inconformidade em 26/01/2017, mediante solicitação de juntada retratada à fl. 3.516. Inconformada com a decisão proferida, que não lhe foi favorável, alega que:

Na apuração dos créditos

- "Insumos podem ser considerados todos os elementos que, direta ou indiretamente, sejam necessários à industrialização de determinado produto ou à prestação de determinado serviço", entendimento que tem sido consagrado nos tribunais e CARF;

- algumas das glosas realizadas pela DRFB/São Luís representam simples mudança de classificação de operações que conferem direito ao creditamento, hipóteses em que deveria prevalecer o Princípio da Verdade Material, segundo o qual deve-se buscar a verdade dos fatos;

▣ quanto aos créditos glosados relativos à aquisição de bens classificados na escrituração como "bens comprados para industrialização", quando, na verdade, trata-se de "itens do ativo imobilizado ou nele aplicado para a sua manutenção, adaptação, montagem, reparo, etc." (item 3.1.1.3), deve-se distinguir:

o quanto aos que compõem o ativo imobilizado, o direito creditório decorre das disposições presentes nos arts. 3º, inciso VI, das Leis de nºs 10.637/02 e 10.833/03, e;

o quanto aos itens utilizados para manutenção, composição, complementação, retificação, alteração, adaptação, montagem, conserto/reparo ou reposição do ativo imobilizado, trata-se de peças de reposição, em relação às quais há muito resta assegurado e reconhecido o direito creditório, conforme Solução de Divergência Cosit nº 14 de 2007.

- quanto aos créditos apropriados na aquisição de bens/serviços de pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional (item 3.1.1.8), o equívoco cometido pela DRFB/São Luís incorre no fato de que a vedação constante no art. 23 da Lei Complementar nº 123/2006 se aplica, na realidade, às microempresas ou empresas de pequeno porte optantes pelo referido sistema e somente a estas. Se dúvidas ainda houvesse, já teriam sido dirimidas pelo Ato Declaratório Interpretativo nº 15, de 2007;

- no que se refere aos créditos decorrentes da aquisição de combustíveis e lubrificantes (item 3.1.3.1), negados à Requerente com base no art. 42, inciso I, da Medida Provisória nº 2.158-35/01, que reduziu a zero as alíquotas da Contribuição para o Pis/Pasep e da Cofins sobre a receita bruta de distribuidor e varejista de gasolina, óleo diesel e GLP, conjugando o referido art. com o § 2º do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, importa esclarecer que a apropriação dos créditos sobre combustível e lubrificante decorre de um direito creditório positivado nos arts. 3º, inciso II, das Leis de nºs 10.637/02 e 10.833/03. Devem ser consideradas também, a Solução de Consulta Cosit nºs 218, de 2014, a Solução de Consulta Disit/SRRF05 nº 72, de 2013 e Solução de Consulta Cosit nº 64, de 2016;

- quanto às aquisições sob o CFOP 1653, que se referem a peças metálicas industriais de aplicação em itens no ativo imobilizado (item 3.1.3.2), valem as mesmas considerações já apresentadas no sentido de que se trata de mero erro

formal na escrituração da aquisição dos referidos itens, inclusive no que se refere à aquisição de partes e peças de reposição;

- assume e concorda com a glosa decorrente de duplicidade de registros como "bens utilizados como insumo" e "serviços utilizados como insumo" (item 3.2.1), ressalvando apenas que a duplicidade perfaz o montante de R\$ 24.098.446,00, valor consideravelmente menor que o apontado pela DRF/São Luís, que indica R\$ 30.332.169,00, para o que apresenta demonstrativo anexo. Pontua que a soma dos valores apontados na própria planilha apresentada pela fiscalização não totaliza o montante por ela mencionado;

- quanto aos créditos decorrentes de registros como serviços vinculados ao ativo imobilizado (item 3.2.3), indicados como Serviços Utilizados como Insumos, valem as mesmas considerações já apresentadas sobre o que representa mero erro formal, já que se trata de aquisição de partes e peças de reposição, itens para os quais o crédito também é assegurado;

- quanto aos créditos decorrentes de serviços contratados de prestadores optantes do Simples Nacional (item 3.2.4), valem as mesmas considerações sobre o que o art. 23 da Lei Complementar nº 123/2006 realmente veda;

- quanto aos créditos de aquisição de combustível (item 3.2.5) que foram indevidamente lançados na EFD-Contribuições como Serviços Utilizados como Insumos, valem as mesmas considerações acima sobre a aquisição de combustíveis e sobre o erro formal na classificação;

- sobre os itens indevidamente apostos na EFD-Contribuições como Serviços Utilizados como Insumos e que são, na realidade, Bens para o Ativo Imobilizado (item 3.2.6), lembra que foram reconhecidos e afirmados pela própria DRFB/São Luís como tais, repetindo sua argumentação sobre tratar-se de bem cuja aquisição acarreta direito ao crédito e que se trata de erro formal de escrituração, valendo os mesmos argumentos já apresentados sobre partes e peças de reposição, apegando-se novamente ao Princípio da Verdade Material;

- quanto aos créditos relacionados a serviços contratados a título de frete, decorrentes de transporte de valores (item 3.2.7), considerados como Serviços Utilizados como Insumo na Industrialização de Produtos destinados à venda, assevera que, desde a entrada em vigor da Lei nº 10.833/2003 a apuração de créditos sobre despesas de frete na operação de venda restou autorizada. Pondera que a legislação condiciona apenas que o ônus seja suportado pelo vendedor e o pagamento seja destinado a pessoa jurídica residente no país. Afirma que a Receita Federal do Brasil já tratou dessa questão em diversas soluções de consulta, citando a SC Disit/SRRF08 nº 197/2011. Lembra, entretanto, que a RFB já se manifestou também no sentido de que o crédito seria assegurado apenas quando os dispêndios ocorressem na entrega da mercadoria diretamente aos clientes adquirentes, mas o "Conselho Superior de Recursos Fiscais" (sic) proferiu recentíssima decisão, publicada em 02.01.2017, para dar cabo a essa

celeuma, reconhecendo o crédito quando o transporte se dá entre estabelecimentos;

- no que diz respeito aos créditos que apresentaram incompatibilidade entre os CNAE dos fornecedores e as atividades da Requerente (3.2.8), afirma que todos eles têm relação direta com as atividades empresariais desta. Afirma que a fiscalização levou em consideração apenas os CNAE's principais dos prestadores;

- no que se refere aos créditos apropriados na devolução de vendas (item 3.3), registra que a Requerente não está impedida de realizar a venda de itens do seu almoxarifado, como é o caso dos itens relacionados neste subtópico. Por conseguinte, deve-se assegurar o crédito relativo à devolução de tais mercadorias, conforme decisões do CARF que transcreve, e

Na apuração dos débitos

- no que diz respeito à apuração de débitos sobre receitas financeiras (item 4), trata-se de erro grosseiro da autoridade fiscal, "um desacerto sem precedentes". Lembra que, à época das competências consideradas pela fiscalização, vigoravam as disposições do Decreto nº 5.442/2005, que reduzira a zero as alíquotas da Contribuição para o Pis/Pasep e da Cofins sobre receitas financeiras.

Em sessão de 08/05/2019, a DRJ julgou a manifestação de inconformidade improcedente (Acórdão nº 15-046.510), tendo adotado a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

RECEITAS FINANCEIRAS. ALÍQUOTA ZERO.

Por autorização legal expressa prevista no art. 27 da Lei nº 10.865/2004, o Poder Executivo, mediante a edição do Decreto nº 5.442/2005, reduziu a zero a alíquota da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins incidente sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não-cumulativa dessa contribuição.

BENS E SERVIÇOS. FORNECEDORES OPTANTES PELO SIMPLES NACIONAL

As pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não-cumulativa da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), observadas as vedações previstas e demais disposições da legislação aplicável, podem descontar créditos calculados em relação às aquisições de bens e serviços de pessoa jurídica optante pelo Simples Nacional.

COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. PROCESSO PRODUTIVO

Somente quando consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos que promovem a produção de bens destinados à venda ou a prestação de serviços a público externo ou em veículos diretamente utilizados em tais atividades, combustíveis e lubrificantes podem ser considerados insumos do processo produtivo, gerando direito ao crédito da Cofins.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

RECEITAS FINANCEIRAS. ALÍQUOTA ZERO.

Por autorização legal expressa prevista no art. 27 da Lei nº 10.865/2004, o Poder Executivo, mediante a edição do Decreto nº 5.442/2005, reduziu a zero a alíquota da Contribuição para o Pis/Pasep incidente sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não-cumulativa dessa contribuição.

BENS E SERVIÇOS. FORNECEDORES OPTANTES PELO SIMPLES NACIONAL

As pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não-cumulativa da Contribuição para o Pis/Pasep, observadas as vedações previstas e demais disposições da legislação aplicável, podem descontar créditos calculados em relação às aquisições de bens e serviços de pessoa jurídica optante pelo Simples Nacional.

COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. PROCESSO PRODUTIVO.

Somente quando consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos que promovem a produção de bens destinados à venda ou a prestação de serviços a público externo ou em veículos diretamente utilizados em tais atividades, combustíveis e lubrificantes podem ser considerados insumos do processo produtivo, gerando direito ao crédito da Contribuição para o Pis/Pasep.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

CONSTITUCIONALIDADE. ATIVIDADE ADMINISTRATIVA. APRECIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE

Não cabe a órgão ou agente público administrativo deixar de aplicar as disposições legais a partir da sua percepção sobre a validade das leis em relação à Constituição Federal e ao ordenamento jurídico vigente. A atividade administrativa é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, cabendo à autoridade fiscal a execução das leis.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

ÔNUS DA PROVA

Cabe ao sujeito passivo fazer prova da existência do direito de que alega ser titular, compreendendo, no caso de direito creditório, a segregação de parcelas sujeitas a apurações distintas e a apuração do montante a que entende fazer jus.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Em 24/07/2019, a Recorrente interpôs seu recurso voluntário, tendo aduzido razões semelhantes às aquelas já apresentadas em sua manifestação de inconformidade, relativamente aos tópicos julgados improcedentes.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Bruno Minoru Takii**, relator

O presente recurso é tempestivo e este colegiado é competente para apreciar este feito, nos termos do art. 65, Anexo Único, da Portaria MF nº 1.364/2023, a qual aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF.

I – Preliminares

I.1. – Da nulidade do despacho decisório

Em tópico preliminar, alega a Recorrente que a autoridade fiscal teria adotado critérios genéricos para negar o direito creditório pleiteado, o que teria resultado em vício no lançamento tributário (cf. art. 142, CTN), tendo trazido alguns exemplos de supostos erros cometidos pela Fiscalização no que diz respeito à análise do contexto que lhe foi apresentado e apontado, ainda, que não houve diligência *in loco* para a identificação de seu processo produtivo.

De início, como se trata de despacho decisório, não há que se falar em nulidade do lançamento, pois, nesse ato, apenas não se homologa o direito creditório pleiteado pela contribuinte.

Depois, em que pese a identificação pela própria DRJ de diversos equívocos de análise da legislação e do conjunto probatório cometidos pela Fiscalização, erros dessa natureza não inviabilizam o exercício dos direitos à ampla defesa e ao contraditório da contribuinte, razão pela qual não são motivos suficientes para a anulação do despacho decisório, sendo essa a jurisprudência prevalente no CARF:

DESPACHO DECISÓRIO ELETRÔNICO. NULIDADE.

Demonstrados os cálculos e a apuração efetuada e possuindo o despacho decisório todos os requisitos necessários à sua formalização, sendo proferido por autoridade competente, contra o qual o contribuinte pode exercer o contraditório e a ampla defesa e onde constam os requisitos exigidos nas normas pertinentes ao processo administrativo fiscal, não há que se falar em nulidade.

(CARF. Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção. PAF nº 10840.900756/2013-45. Acórdão nº 1402-004.640. Pub.: 20/08/2020)

CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

O cerceamento do direito de defesa se dá pela criação de embaraços ao conhecimento dos fatos e das razões de direito à parte contrária, ou então pelo óbice à ciência do ato administrativo -auto de infração e/ou despacho decisório, impedindo o sujeito passivo de se manifestar sobre os documentos e provas produzidos nos autos do processo.

(CARF. Primeira Turma Extraordinária da Terceira Seção. PAF nº 10120.000597/2006-83. Acórdão nº 3001-000.650. Pub.: 10/01/2019)

Aliás, é relevante aqui pontuar que tais questões evocadas pela Recorrente, se e quando pertinentes, dizem respeito ao próprio mérito do direito creditório, pontos esses que serão apreciados neste voto sob essa específica perspectiva.

Portanto, rejeito a preliminar arguida.

I.2. – Da necessidade da prevalência da verdade material sobre os erros formais de classificação e requisição de diligência in loco para a identificação do processo produtivo da Recorrente

De partida, é relevante pontuar que a decisão pela realização ou não de diligência/perícia depende, exclusivamente, da avaliação do julgador, que pode concluir que os esclarecimentos e documentos juntados aos autos são ou não suficientes para a expressão de seu livre convencimento, conforme prevê o art. 18 do Decreto nº 70.235/1972. Portanto, não há qualquer nulidade decorrente da simples rejeição do pleito da contribuinte.

No presente caso, identifico que as explicações fornecidas pela Recorrente acerca de seu processo produtivo, bem como as implicações relativas ao ônus probatório, afastam a necessidade de dilação probatória, razão pela qual se rejeita o pedido de conversão do julgamento em diligência.

Apreciados os tópicos pertinentes às preliminares, passa-se à análise do mérito recursal.

II – Mérito

II.1. – Apropriação imediata do custo de aquisição de máquinas e equipamentos.

Lei nº 11.774/2008

Em tópico de mérito intitulado “*Itens do ativo imobilizado escriturados como bens comprados para industrialização*”, a Recorrente discorre acerca do erro de escrituração cometido pela empresa, dizendo que a reclassificação como (a) item do ativo imobilizado, (b) parte e peça de reposição que aumenta a vida útil do bem em mais de um ano ou (c) parte e peça de reposição que não aumenta a vida útil do bem em mais de um ano, seria indiferente, pois, sendo o caso de reclassificação para “ativo imobilizado”, isso não inviabilizaria a apropriação imediata dos gastos incorridos para fins de apuração de créditos de PIS/COFINS, uma vez que, por força do artigo 1º, inc. XII, da Lei nº 11.774/2008, há benefício fiscal de depreciação acelerada para itens com essa natureza.

Ao se analisar a manifestação de inconformidade da empresa, não foi possível identificar qualquer referência à depreciação acelerada como motivo a ensejar a manutenção do crédito tributário, razão pela qual se conclui que a matéria não foi prequestionada, situação essa que impede a sua apreciação por esta Turma de Julgamento.

Sobre o assunto, assim é a jurisprudência deste E. CARF:

AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. PRECLUSÃO CONSUMATIVA. NÃO CONHECIMENTO.

À luz do princípio da eventualidade, que rege nosso sistema processual, todas as alegações de defesa devem ser apresentadas na impugnação, sob pena de preclusão consumativa, não podendo o órgão “ad quem” conhecer de matéria inédita, não anteriormente questionada, pena de violação do devido processo legal.

(CARF. Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção. PAF nº 10380.722490/2009-71. Acórdão nº 2402-008.706. Pub. 12/08/2020)

ALEGAÇÕES APRESENTADAS INTEMPESTIVAMENTE. PRECLUSÃO. NÃO CONFIGURAÇÃO DE MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA.

Configura-se a preclusão em caso de apresentação intempestiva de novas matérias que não constaram na defesa. Matérias que não são de ordem pública e nem se referem a fatos supervenientes, razão pela qual não podem ser conhecidas quando deduzidas de forma extemporânea.

(CARF. Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção. PAF nº 13227.720014/2018-78. Acórdão nº 1301-007.809. Pub.: 18/08/2025)

Portanto, não conheço da alegação de depreciação acelerada na forma do artigo 1º, inc. XII, da Lei nº 11.774/2008, entendimento esse que não se aplica apenas ao tópico recursal “3.2.1. Itens do ativo imobilizado escriturados como bens comprados para industrialização”, mas se também se estende aos tópicos intitulados “3.2.2. Peças metálicas industriais de aplicação em itens do ativo imobilizado”, “3.2.3. Bens para o ativo imobilizado registrados como Serviços Utilizados como Insumos”, uma vez que a mesma linha argumentativa é neles utilizada.

II.2. – Do ônus probatório em pedido de ressarcimento de créditos

Em diversas oportunidades, a Recorrente tratou de destacar em sua peça recursal que o dever de provar a insubsistência dos direitos creditórios pleiteados cabia à fiscalização e que a inobservância dessa regra resultaria em vício do despacho decisório.

Contudo, equivocou-se a Recorrente em sua conclusão, pois, conforme disposto no art. 373, inc. I, do CPC, o ônus da prova recai sobre aquele que alega fato constitutivo de seu direito que, no caso do pedido de ressarcimento, é o contribuinte.

Nesse sentido, é a jurisprudência do CARF:

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. ÔNUS DA PROVA.

Cabe ao contribuinte o ônus de provar a existência e a qualidade do seu direito creditório, não cabendo transferir esse mister à atividade fiscalizatória. O princípio da verdade material implica a flexibilização do procedimento probante, mas não serve para suprimir o descuido do contribuinte em provar seu direito, em especial quando intimado na fase fiscalizatória para cumprir com este ônus.

(CARF. PAF nº 10880.000529/2002-99. Acórdão nº 3002-004.019. Pub.: 05/01/2026)

RESSARCIMENTO DE PIS-PASEP/COFINS. CRÉDITO DECLARADO. APRESENTAÇÃO DE PROVAS. ÔNUS PROBATÓRIO. Cabe ao contribuinte ônus em comprovar a existência do direito creditório alegado através de demonstrativos contábeis e fiscais. (CARF. Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Terceira Seção PAF nº 12585.720502/2011-77. Acórdão nº 3401-013.059. Pub.: 08/07/2024)

Portanto, sem razão a Recorrente quanto a essa reiterada alegação, feita nos tópicos intitulados “3.2.1. Itens do ativo imobilizado escriturados como bens comprados para industrialização”, “3.2.2. Peças metálicas industriais de aplicação em itens do ativo imobilizado” e “3.2.3. Bens para o ativo imobilizado registrados como Serviços Utilizados como Insumos”.

II.3. – Dos combustíveis indevidamente escriturados como serviços utilizados como insumos

Em sede de manifestação de inconformidade, a DRJ afastou a glosa dos combustíveis vinculados aos “CFOP 1651, 1653 e 2653” e classificados como insumos, mas manteve a glosa sobre os combustíveis que foram escriturados como “serviços utilizados como insumos”.

Para o primeiro caso, como não havia controvérsia quanto à natureza jurídica do dispêndio, foi suficiente o afastamento da tese principal trazida pelo Fisco, no sentido de que não há direito ao creditamento sobre insumos sujeitos à incidência monofásica de PIS/COFINS.

Já no segundo caso, o afastamento da tese principal foi considerado insuficiente para a reversão da glosa de créditos, isto porque não houve a apresentação de provas pela empresa no sentido de se atestar que os combustíveis erroneamente classificados possuíam a natureza de insumo e que, por isso, estariam dentro da hipótese de creditamento prevista no art. 3º, inc. II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. É o que se pode verificar no seguinte trecho da fundamentação da DRJ:

(...) Nesse contexto, vale concluir que a Requerente também não se desincumbiu de estabelecer um liame adequado entre tais dispêndios e o seu processo produtivo. Se chegou a classificar como serviços o que serviço não era, não se pode presumir que os combustíveis e lubrificantes sejam efetivamente aqueles aplicados no processo produtivo, cujos valores de aquisição a legislação considera passíveis de apuração de crédito.

Em sua defesa, a Recorrente sustenta que DRJ não poderia assim decidir, isto porque o único critério jurídico utilizado para a glosa teria sido a incompatibilidade do regime de monofasia a que esteve sujeito o combustível adquirido, relativamente ao direito de creditamento por parte do adquirente.

Evidentemente, essa perspectiva trazida pela Recorrente é equivocada, pois não há mudança de critério jurídico quando a interpretação fiscal é superada, mas, em seguida, há a necessidade de subsunção do fato à norma que estabelece o direito creditório, o que só ocorre mediante a apresentação de provas que, apesar do longo tempo decorrido entre a não homologação e o presente julgamento, nunca foram apresentadas.

Como já pontuado em tópico anterior, quando o contribuinte alega a existência de direito creditório, ele atrai para si o ônus probatório, o qual só é afastado mediante a confirmação ou aceitação tácita da autoridade fiscal – o que ocorreu na primeira hipótese – ou apresentação de provas cabais por parte da contribuinte.

Tendo a Recorrente se limitado a fazer alegações genéricas, a decisão sobre esse tópico é pela manutenção da glosa por insuficiência probatória.

II.3. – Dos bens do ativo imobilizado registrados como serviços utilizados como insumos

O tópico em questão possui o mesmo nome do “item 3.2.3”, mas diz respeito ao “item 3.2.6”, referente a itens do ativo imobilizado que tiveram essa natureza reconhecida pela Fiscalização, mas que, por ausência probatória de que eram empregados dentro do processo produtivo, não foi admitida a apuração de créditos de depreciação. É o que se verifica no seguinte trecho da fundamentação da DRJ:

No que tange aos demais itens indevidamente apostos na EFD-Contribuições como Serviços Utilizados como Insumos e que são, na realidade, Bens para o Ativo Imobilizado (item 3.2.6), a Requerente externa a mesma argumentação antes apresentada, no sentido de que se trata de mero erro formal, bem como o que diz respeito à aquisição de partes e peças de reposição.

Apesar de a autoridade fiscal reconhecer que se trata de bens que integram o ativo imobilizado da Requerente, não especifica, entretanto, que se trata de itens que integram seu ativo utilizado no processo produtivo.

Nesse sentido, valem as mesmas considerações já apresentadas anteriormente sobre, tratando-se de glosa decorrente de erro da Requerente, não ter ela se desincumbido de demonstrar que se trata de itens aplicados em ativos envolvidos em etapas do processo produtivo e, mesmo se fosse confirmada essa circunstância, não ter ela aplicado a sistemática respectiva de apuração do crédito, que não aquela própria de serviços utilizados como insumos.

Sem que ela tenha realizado a demonstração acima mencionada, não há como reconhecer a procedência de qualquer parcela relacionada a crédito decorrente da rubrica sob análise.

Em sua defesa, a Recorrente insiste na tese de que o ônus probatório recairia sobre a Fiscalização, afirmação essa que não procede, conforme já explicitado em tópico anterior.

II.3. – Dos bens do ativo imobilizado registrados como serviços utilizados como insumos

O tópico em questão possui o mesmo nome do “item 3.2.3”, mas diz respeito ao “item 3.2.6”, referente a itens do ativo imobilizado que tiveram a natureza de “ativo imobilizado” reconhecida pela Fiscalização, mas que, por ausência probatória de que eram empregados dentro

do processo produtivo, não foi admitida sequer a apuração de créditos via depreciação. É o que se verifica no seguinte trecho da fundamentação da DRJ:

No que tange aos demais itens indevidamente apostos na EFD Contribuições como Serviços Utilizados como Insumos e que são, na realidade, Bens para o Ativo Imobilizado (item 3.2.6), a Requerente externa a mesma argumentação antes apresentada, no sentido de que se trata de mero erro formal, bem como o que diz respeito à aquisição de partes e peças de reposição.

Apesar de a autoridade fiscal reconhecer que se trata de bens que integram o ativo imobilizado da Requerente, não especifica, entretanto, que se trata de itens que integram seu ativo utilizado no processo produtivo.

Nesse sentido, valem as mesmas considerações já apresentadas anteriormente sobre, tratando-se de glosa decorrente de erro da Requerente, não ter ela se desincumbido de demonstrar que se trata de itens aplicados em ativos envolvidos em etapas do processo produtivo e, mesmo se fosse confirmada essa circunstância, não ter ela aplicado a sistemática respectiva de apuração do crédito, que não aquela própria de serviços utilizados como insumos.

Sem que ela tenha realizado a demonstração acima mencionada, não há como reconhecer a procedência de qualquer parcela relacionada a crédito decorrente da rubrica sob análise.

Por sua vez, a Recorrente volta a alegar que o ônus probatório seria da Fiscalização, o que, conforme já fundamentado em tópico anterior, é argumento que não procede.

Para que, ao menos, pudesse ter assegurado o seu direito à apuração de créditos sobre a depreciação do ativo imobilizado, a Recorrente deveria ter comprovado que tais ativos se destinavam à utilização na produção de bens destinados à venda, pois esse é o requisito exigido pelo art. 3º, inc. VI, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003:

Art. 3º (...)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

Cabe destacar, ainda, que a manutenção da glosa sob esse fundamento – insuficiência probatória – não representa alteração de critério jurídico por parte da DRJ, pois, ao errar na classificação contábil dos gastos incorridos, era dever da Recorrente demonstrar a

ocorrência do erro e, em seguida, comprovar que tais gastos se enquadravam na hipótese legal de creditamento.

Ao se verificar a lista de itens em litígio, pode-se dizer que há indícios de que, ao menos, parte desses fossem empregados no processo produtivo. Contudo, para que se pudesse aqui concluir em sentido contrário ao que decidiu a DRJ, caberia à contribuinte demonstrar a alocação de cada item às diversas etapas de seu processo produtivo, o que poderia ser feito mediante a apresentação de laudo particular assinado por profissional qualificado, ainda que pertencente aos seus quadros. Contudo, a empresa se limitou a trazer argumentações genéricas, conforme é possível verificar no seguinte trecho de sua fundamentação:

Entretanto, cumpre salientar que, da descrição do processo produtivo da Recorrente, explicitada detalhadamente alhures, constata-se o emprego de um elevado número de máquinas, especialmente nas etapas de lavra e tratamento mecânico. Daí, a adequada conclusão a ser aplicada ao caso concreto é a de que, vez que os bens listados se destinam ao Ativo Imobilizado da Recorrente, serão estes empregados em seu processo produtivo, dadas as particularidades da atividade desenvolvida.

Portanto, por insuficiência probatória, mantenho o quanto decidido pela DRJ sobre a questão.

II.4. – Do conceito de insumos

Quanto à questão do conceito de insumo para fins de apuração de créditos de não cumulatividade das contribuições ao PIS/Pasep e COFINS, antes mesmo da posição vinculante trazida pelo STJ no REsp nº 1.221.170, havia já o entendimento neste E. CARF de que o critério utilizado não poderia ser aquele adotado pela legislação do IPI – onde só se admite o creditamento sobre matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem aplicados diretamente na produção –, pois extremamente restritivo e inadequado às previsões legais específicas dessas contribuições, tampouco se poderia utilizar os critérios de dedutibilidade previstos na legislação do IRPJ, uma vez que o texto legal das contribuições não prevê abertura e liberdade semelhante àquela disposta no artigo 47 da Lei nº 4.506/1964 (ex. Acórdão nº 3202-001.022, julgado pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção na sessão de 27/11/2013).

Em sede de recurso repetitivo (Temas nº 779 e 780), o STJ julgou o REsp nº 1.221.170 na sessão de 22/02/2018, buscando cravar o ponto entre os extremos da restritividade imposta na legislação do IPI – tese essa até então adotada pela RFB por meio das INs RFB nº 247/2002 e 404/2004 – e, do outro lado, e a maior permissividade prevista nas normas atinentes ao IRPJ.

E sob a relatoria do Ministro Napoleão Nunes, foram fixadas as teses de que (a) as INs da RFB eram ilegais, 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.

Para o Tribunal Superior, a essencialidade se refere ao item do qual o produto ou serviço dependa de forma fundamental, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade ou suficiência.

Já o critério de relevância diz respeito à necessidade de integração do item ao processo produtivo como um todo, e não exatamente na produção ou na execução do serviço, seja por peculiaridades na cadeia produtiva ou em razão de imposição legal. Quanto a esse critério, destaca-se no voto que o seu alcance é mais abrangente que o da pertinência, esse sim, demandante de uma ligação direta do insumo à produção ou à execução de serviços:

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

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.

Consoante se verifica no voto do Ministro Cambell Marques, por se ter optado pela adoção de critérios subjetivos, haveria a necessidade de análise casuística de cada rubrica, adotando-se, para isso, o chamado “teste de subtração” onde, por meio de um exercício mental, subtrai-se do cenário o custo/despesa “candidato” ao desconto de créditos de PIS/COFINS.

Desta forma, caso a subtração do item obste a atividade da empresa ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes, tem-se que o custo/despesa deve ser tido como insumo. Por outro lado, sendo negativa a resposta, obsta-se o direito ao creditamento. É o que se verifica no trecho abaixo:

(...) 4. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser

direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes. Assim caracterizadas a essencialidade, a relevância, a pertinência e a possibilidade de emprego indireto através de um objetivo “teste de subtração”, que é a própria objetivação da tese aplicável do repetitivo, a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte

No âmbito da Administração Tributária, houve a publicação da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF nos termos do art. 19 da Lei nº 10.522/2002 e, pela Receita Federal, o Parecer Normativo Cosit nº 05/2018, vinculando a Administração Tributária à comentada decisão do STJ.

Especificamente em relação às despesas decorrentes de imposição legal, a Nota da PGFN esclarece que se trata de “itens que, se hipoteticamente subtraídos, não obstante não impeçam a consecução dos objetivos da empresa, são exigidos pela lei, devendo, assim, ser considerados insumos”:

36. Com a edição das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, o legislador infraconstitucional elencou vários elementos que como regra integram cadeias produtivas, considerando-os, de forma expressa, como ensejadores de créditos de PIS e COFINS, dentro da sistemática da não-cumulatividade.

Há, pois, itens dentro do processo produtivo cuja indispensabilidade material os faz essenciais ou relevantes, de forma que a atividade-fim da empresa não é possível de ser mantida sem a presença deles, existindo outros cuja essencialidade decorre por imposição legal, não se podendo conceber a realização da atividade produtiva em descumprimento do comando legal. São itens que, se hipoteticamente subtraídos, não obstante não impeçam a consecução dos objetivos da empresa, são exigidos pela lei, devendo, assim, ser considerados insumos.

E procedidas a considerações sobre o entendimento deste Julgador sobre o alcance do conceito de insumo para fins de apuração de créditos de PIS/COFINS, vamos à análise casuística das rubricas que foram objeto de questionamento.

II.4.1. – Dos serviços contratados de frete considerados como serviços utilizados como insumo

Relativamente aos gastos com frete, a Recorrente esclarece que se referem ao transporte de ouro retirado de suas minas/jazidas, cujo destino seria o consumidor final dessa mercadoria e que, por isso, o seu direito ao crédito estaria assegurado com fundamento no art. 3º, inc. IX, e art. 15, da Lei nº 10.833/2003, ou seja, no frete incorrido na operação de venda; subsidiariamente, diz que os fretes contratados com a prestadora “Brinks” seriam essenciais e relevantes à sua atividade econômica comercial e que, por esse motivo, haveria o direito ao crédito como insumo.

Apesar de fazer alegações sobre a vinculação dos fretes a operações de venda, a Recorrente não só deixa de trazer documentos que atestem a destinação ao consumidor final (CT-e atrelada a uma NF-e de venda) como, também, passa a adotar linha argumentativa contraditória, onde não refuta a acusação fiscal, no sentido de que havia frete entre estabelecimentos de mesma titularidade do contribuinte e, em complemento, admite que tacitamente que isso ocorre, pois entende que a movimentação dessa carga faria parte de sua operação comercial, ou seja, em momento pós-produtivo:

Perceba-se, então, que o objeto social da Recorrente consiste não só na extração de ouro, como, também, na sua comercialização, razão pela qual, para sua venda final, requer por exigência legal a contratação de empresas especializadas em segurança e logística, assim como aquela que está acima mencionada.

Observe-se aqui que havia espaço para discussão se a Recorrente tivesse argumentado e apresentado provas de que (a) os fretes contratados estavam atrelados a notas fiscais de venda de mercadorias, hipótese em que se aplicaria o art. 3º, inc. IX, e art. 15, da Lei nº 10.833/2003, ou que (b) os fretes contratados assim o foram por determinação legal, sendo, nesse caso, insumo pelo critério da relevância, atraindo, assim, a incidência do art. 3º, inc. II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Contudo, ao adotar a linha argumentativa apresentada, a Recorrente atraiu para si a aplicação da Súmula CARF nº 234, uma vez que disse que o frete estava vinculado à sua atividade comercial e, também, a Súmula CARF nº 217, pois não apresentou provas de que o frete era incorrido para o transporte de produto acabado entre estabelecimentos de mesma titularidade:

Súmula CARF Nº 217

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

Súmula CARF Nº 234

Na atividade de comércio não é possível a apuração de créditos da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS com base no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Portanto e sob esses fundamentos, mantenho a decisão da DRJ.

II.4.2. – Da incompatibilidade entre os CNAE dos fornecedores e as atividades da Requerente

Relativamente a esse tópico, embora a DRJ tenha pormenorizado as suas explicações, o fundamento jurídico central para a negativa ao creditamento é o de que não foram encontradas provas de que os serviços contratados tinham a natureza de insumo para a Recorrente, ou seja, negou-se o crédito por insuficiência probatória.

Quanto à pormenorização, relativa à compatibilidade ou não de CNAEs dos fornecedores, ou de se ter ou não identificado na EFD-IPI-ICMS da Recorrente ou de seus fornecedores as informações necessárias sobre a natureza da prestação de serviços, entendo que se trate de questões colaterais e umbilicalmente ligadas ao tema central do ônus probatório.

E relativamente ao ônus probatório, apesar de terem sido indicados problemas pela Fiscalização e pela DRJ, a Recorrente se manteve inerte, preferindo concentrar seus esforços em questões formais que, como já explicitado aqui e em tópicos anteriores, não possuem sustentação.

Para a reversão desse quadro, seria necessário e suficiente que a Recorrente demonstrasse a essencialidade ou relevância de cada um desses serviços dentro de seu processo produtivo. Como não o fez, mantenho o quanto decidido pela DRJ.

II.5. – Da devolução de vendas

Conforme constou da fundamentação do acórdão recorrido, no tópico pertinente à “devolução de vendas”, a Recorrente trouxe argumentação confusa e descasada de seu contexto, alegando, em sua defesa, que a empresa não estava impedida de realizar a venda de itens de seu almoxarifado. É o que se verifica no seguinte trecho:

No que se refere aos créditos apropriados na devolução de vendas (item 3.3), afirma a Requerente que não está impedida de realizar a venda de itens do seu almoxarifado, como é o caso dos itens relacionados neste subtópico. Limita-se a tais afirmações.

Não se desincumbe, portanto, de demonstrar que as conclusões da autoridade fiscal não procedem, ou seja, não comprova que se trata de devolução de mercadorias que, quando da sua saída por venda, sofreram a incidência da Contribuição para o Pis/Pasep e da Cofins, condição *sine qua non* para que se justifique a apuração de crédito sobre as devoluções de vendas, conforme expresso na legislação: (...)

Em sede de recurso voluntário, a Recorrente altera a sua linha argumentativa, no sentido de que cabia à Fiscalização a apresentação de provas da inexistência do direito à apuração de créditos sobre a devolução de mercadorias, o que não procede, conforme já iterativamente tratado neste voto.

Neste contexto, cabia à Recorrente esclarecer a que mercadorias essas devoluções estavam vinculadas e, evidentemente, demonstrar que, na operação anterior, houve a incidência das contribuições. Como não o fez, falhou em se desincumbir do ônus probatório e, por esse motivo, mantenho a decisão da DRJ.

III – Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso voluntário para, na parte conhecida, rejeitar as preliminares e negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Bruno Minoru Takii