



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



|                    |                                                 |
|--------------------|-------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>10640.902735/2014-00</b>                     |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 3002-004.244 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 09 de abril de 2026                             |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO                                      |
| <b>RECORRENTE</b>  | AMG BRASIL S.A.                                 |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                |

**Assunto: Normas de Administração Tributária**

Período de apuração: 01/04/2012 a 30/06/2012

**CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E À COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CREDITAMENTO. CRITÉRIOS DE ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.**

O conceito de insumo para fins de creditamento de PIS/Pasep e Cofins, conforme definido pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, submetido ao rito dos recursos repetitivos, e regulamentado pelo Parecer Normativo Cosit nº 05/2018, exige a demonstração objetiva e documental da essencialidade ou relevância do bem ou serviço para a atividade econômica do contribuinte.

**CUSTOS EM PLANTA EXPERIMENTAL. REQUISITO LEGAL: BENS DESTINADOS À VENDA.**

Custos incorridos em plantas experimentais cuja produção não alcançou destinação comercial efetiva no período fiscalizado não geram direito a crédito, por não atenderem ao requisito legal de aplicação em bens destinados à venda. A legislação tributária não acolhe a tese do creditamento retroativo fundado em expectativa futura de comercialização.

**EMBALAGENS DE TRANSPORTE. SÚMULA CARF N. 235.**

Embalagens de transporte utilizadas no acondicionamento de minério pulverulento que, por sua natureza física, não pode ser comercializado nem transportado sem recipiente adequado qualificam-se como insumos do processo produtivo, nos termos da Súmula CARF nº 235, por serem essenciais à própria existência do produto enquanto mercadoria apta à circulação.

**ÔNUS DA PROVA. CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA. EXCEPCIONALIDADE DA MEDIDA.**

A conversão do julgamento em diligência é medida excepcional, descabida quando o contribuinte teve ampla oportunidade de instrução probatória nas fases administrativas anteriores e quando os autos contêm elementos suficientes para a formação do convencimento.

**ACÓRDÃO**

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de conversão do julgamento em diligência, e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para cancelar a glosa dos créditos de PIS/Pasep e Cofins relativos às embalagens de transporte (“big bags” e tambores de aço), com fundamento na Súmula CARF nº 235, reconhecendo o direito ao creditamento sobre tais bens. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3002-004.242, de 9 de abril de 2026, prolatado no julgamento do processo 10640.902745/2014-37, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

*Assinado Digitalmente*

Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Adriano Monte Pessoa, Gisela Pimenta Gadelha, Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha, Neiva Aparecida Baylon, Renata Casorla Mascarenas, Renato Camara Ferro Ribeiro de Gusmão (Presidente).

**RELATÓRIO**

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

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou procedente em parte Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que julgou o Pedido de Ressarcimento/Compensação apresentado pelo Contribuinte. O pedido é referente ao suposto crédito de COFINS.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na sua ementa, estão sumariados os fundamentos da decisão, detalhados no voto:

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Período de apuração: 01/04/2012 a 30/06/2012

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO.

Conforme estabelecido no Parecer Normativo Cosit RFB nº 5, de 2018, que produz efeitos vinculantes no âmbito da RFB, o conceito de insumos deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços realizados pela pessoa jurídica.

ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.

O critério da essencialidade, nos termos do Parecer Normativo Cosit RFB nº 5/2018, requer que o bem ou serviço creditado constitua elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pela contribuinte; já o critério da relevância é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção do sujeito passivo.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. ALUGUÉIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS LOCADOS DE PESSOA JURÍDICA.

A pessoa jurídica poderá descontar, do valor devido da Contribuição para o da Cofins, créditos calculados em relação a despesas com aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, desde que estes sejam utilizados nas atividades da empresa e as despesas sejam pagas a pessoa jurídica, conseqüência do disposto no inciso IV do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. EMBALAGENS.

Tambores de aço e container big bag utilizados na proteção do produto acabado durante seu armazenamento e seu transporte até os clientes, bem como paletes, correspondem a “embalagens de transporte”, caracterizando dispêndios com materiais utilizados em etapas posteriores à fabricação dos produtos destinados à venda; portanto, não se enquadram como insumos e, conseqüentemente, não conferem direito a créditos da não cumulatividade.

MOVIMENTAÇÃO DE INSUMOS/MATERIAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS.

Conforme entendimento esposado na Instrução Normativa nº 1.911/2019, o creditamento das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, no tocante aos gastos com fretes entre estabelecimentos da mesma empresa, é possível, desde que seja comprovado.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. PRODUTOS EM ELABORAÇÃO. TRANSPORTE.

É possível o aproveitamento de créditos sobre os valores pagos no transporte de produtos em elaboração, seja entre estabelecimentos da mesma empresa, seja no envio ou retorno de produto industrializado por encomenda, a ser utilizado como insumo na produção de bens ou na prestação de serviços.

**LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. APROVEITAMENTO DO CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.**

Não há direito a crédito da não cumulatividade do Cofins não-cumulativa exportação sobre os valores pagos a pessoa jurídica a título de aluguel de caminhões, tratores e similares, pois o aluguel de veículos não é abrangido pela hipótese de creditamento do inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

**COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. DIREITO AO CRÉDITO. CONDIÇÕES.**

Regra geral, como os serviços de movimentação de produtos em elaboração e de materiais e cargas para manutenção de equipamentos da produção são considerados insumos, em conformidade com o PN nº 05/2018, os combustíveis utilizados nessas atividades também fazem parte do processo produtivo e são passíveis de apuração de créditos da Cofins e PIS/Pasep. Mas a contribuinte deve comprovar a utilização nessas atividades, por meio de documentação idônea que corrobore seu direito.

**INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. MÃO DE OBRA TERCEIRIZADA. INSUMOS.**

Observados os demais requisitos legais, permitem a apuração de crédito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, na modalidade aquisição de insumos (inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003), os dispêndios da pessoa jurídica com a contratação de empresa de trabalho temporário para disponibilização de mão de obra temporária aplicada diretamente na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços a terceiros.

**INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. AMOSTRAS.**

Amostras que se enquadrem em custos de qualidade, associados ao processo produtivo, são consideradas insumos para fins de creditamento de PIS/Pasep e Cofins.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/04/2012 a 30/06/2012

**DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.**

As decisões administrativas relativas a terceiros não possuem eficácia normativa, uma vez que não integram a legislação tributária de que tratam os artigos 96 e 100 do Código Tributário Nacional.

**INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. COMPETÊNCIA.**

A apreciação de questionamentos relacionados a validade, legalidade e constitucionalidade de dispositivos que integram a legislação tributária não se insere na competência da esfera administrativa, sendo exclusiva do Poder Judiciário.

INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF nº 247/02 E nº 404/04. LEGALIDADE. MATÉRIA JULGADA NO ÂMBITO DE RECURSO REPETITIVO PELO STJ.

Declarada pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ, em sede de recurso repetitivo, a ilegalidade das IN SRF nº 247/02 e nº 404/04, adotam-se as balizas constantes do correspondente julgado (REsp nº 1.221.170/PR), da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, de 26/09/2018, e do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 17/12/2018, no que concerne ao conceito de insumo.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/04/2012 a 30/06/2012

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CONEXÃO. REUNIÃO DE PROCESSOS PARA JULGAMENTO CONJUNTO. APENSAMENTO. INEXISTÊNCIA DE NORMA OBRIGANDO TAL PROCEDIMENTO.

Inexiste no âmbito do processo administrativo fiscal federal norma que torne obrigatório o julgamento em conjunto de processos relativos ao mesmo contribuinte, ainda que guardem relação de conexão, ou que imponha o apensamento de processos na situação em apreço.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. INSTAURAÇÃO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

O litígio administrativo se instaura com a apresentação de manifestação de inconformidade tempestiva. As matérias que não tenham sido contestadas consideram-se definitivamente constituídas na esfera administrativa.

DESPACHO DECISÓRIO. NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade do despacho decisório quando neste constam os fundamentos de fato e de direito que embasaram a decisão, em conformidade com a legislação de regência.

PEDIDO DE NOVA DILIGÊNCIA. DESCABIMENTO

Em face da existência nos autos de elementos suficientes para o julgamento do processo, considera-se prescindível a realização de nova diligência.

Cientificado do acórdão recorrido, o Sujeito Passivo interpôs Recurso Voluntário, solicitando, em síntese:

- O cancelamento das glosas que foram mantidas no julgamento pelo acórdão recorrido, assegurando-se, por conseguinte, o direito à totalidade dos créditos postulados.
- Subsidiariamente, com base nos princípios da verdade material e da liberdade da apreciação da prova, bem como do art. 28 do Decreto nº 7.574/2011, requer seja deferida a realização de nova diligência para que

Delegacia da Receita Federal do Brasil competente confirme as alegações e provas apresentadas aos autos.

É o relatório.

## VOTO

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

Presentes os pressupostos de admissibilidade recursal — tempestividade, legitimidade, regularidade formal e interesse recursal —, conheço do Recurso Voluntário interposto pela AMG Brasil S/A.

O cerne da controvérsia reside na manutenção ou cancelamento de glosas de créditos de PIS/Pasep e Cofins, apurados sob o regime da não cumulatividade instituído pelas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, relativos a bens e serviços que a recorrente reputa essenciais à sua atividade de extração e beneficiamento mineral. As matérias remanescentes, sobre as quais não houve concordância ou desistência, dizem respeito: (i) aos insumos aplicados na planta experimental de esporódumênio; (ii) ao transporte do subproduto denominado ciclonado; (iii) às embalagens de transporte; (iv) à locação de máquinas de infraestrutura; (v) ao consumo de óleo diesel e aditivos; (vi) e ao pedido subsidiário de conversão em diligência. Passo à análise individualizada e pormenorizada de cada tópico.

Antes, contudo, cumpre registrar o marco jurídico que norteia a presente análise. O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, fixou, sob o rito dos recursos repetitivos, a tese de que o conceito de insumo, para fins de creditamento das contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins, deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade e relevância do bem ou serviço para a atividade econômica do contribuinte.

Essa definição superou tanto a interpretação restritiva, que limitava o conceito de insumo àquele previsto na legislação do IPI, quanto a interpretação ampliativa, que o equiparava ao conceito de despesa dedutível do IRPJ. O Parecer Normativo Cosit nº 05/2018, editado pela Receita Federal do Brasil para regulamentar a aplicação desse entendimento, detalhou os critérios de essencialidade e relevância, exigindo do contribuinte a demonstração objetiva e documentada da relação funcional entre o bem ou serviço e o processo produtivo.

É sob esse enquadramento normativo e jurisprudencial que se analisam, doravante, as matérias recursais.

**Dos Insumos Aplicados na Planta Experimental de Espodúmeno**

A recorrente sustenta que os custos incorridos na planta dedicada à produção experimental do concentrado de espodúmeno devem gerar créditos de PIS/Pasep e Cofins, porquanto a pesquisa e o desenvolvimento seriam etapas inerentes e indissociáveis da atividade de mineração.

Argumenta, em primeiro lugar, que as Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03 exigem apenas que os insumos sejam utilizados em produtos “destinados à venda”, sem estabelecer quotas de volume, rentabilidade mínima ou sucesso comercial como condição para o creditamento. Em segundo lugar, alega que o espodúmeno posteriormente tornou-se item consolidado de seu portfólio comercial, circunstância que ratificaria retrospectivamente a natureza produtiva da planta piloto. Em terceiro lugar, invoca precedentes do CARF que teriam reconhecido o direito ao crédito sobre despesas com ensaios laboratoriais e desenvolvimento experimental.

O argumento não merece acolhimento, por múltiplas razões.

O direito ao creditamento, nos termos do art. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, pressupõe que o insumo seja efetivamente aplicado na produção de bens destinados à venda. Conforme reiteradamente afirmado pelo Parecer Normativo Cosit nº 05/2018, que regulamentou a tese do STJ firmada no REsp nº 1.221.170/PR, a expressão “destinado à venda” encerra um requisito de efetividade, exigindo que o bem produzido tenha destinação comercial concreta, e não meramente potencial, hipotética ou futura. A lei fala em “bens destinados à venda” e não em “bens que venham a ser eventualmente destinados à venda”, e essa distinção semântica é juridicamente relevante.

No período fiscalizado, restou inequivocamente demonstrado nos autos que a planta de espodúmeno operava em regime estritamente experimental. Os documentos acostados pela própria recorrente revelam que as vendas realizadas foram financeiramente insignificantes, correspondendo a remessas de amostras e pequenos lotes destinados a testes de mercado, o que não configura a exploração comercial regular exigida pela legislação. A contabilidade da empresa classificou a planta como centro de custo de pesquisa e desenvolvimento, reforçando a natureza experimental da atividade. Além disso, os relatórios internos da AMG Brasil S/A, constantes dos autos, referem-se expressamente ao projeto de espodúmeno como “em fase de testes” e “em avaliação de viabilidade técnico-econômica”, terminologia incompatível com uma operação produtiva voltada à comercialização.

A alegação de que o espodúmeno viria a se tornar um produto consolidado em exercícios subsequentes não socorre a recorrente, pois a análise do direito ao crédito deve ser feita à luz das condições fáticas contemporâneas ao período de apuração. A legislação tributária não admite o creditamento retroativo baseado em expectativas futuras de comercialização, sob pena de se instaurar uma sistemática de créditos condicionados a eventos futuros e incertos,

absolutamente estranha ao regime de apuração periódica das contribuições. Admitir tal interpretação equivaleria a autorizar o aproveitamento de créditos sobre investimentos de risco cujo resultado é incerto, transferindo ao erário o ônus financeiro inerente à atividade empresarial, o que representaria uma subversão da lógica do sistema tributário.

Acrescente-se que o regime de não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins opera por período de apuração, de modo que o direito ao crédito se aperfeiçoa — ou não — em cada período, conforme as condições fáticas e jurídicas nele verificadas. Não se admite a convalidação retroativa de um crédito que, ao tempo de sua apuração, não preenchia os requisitos legais, com base em fatos supervenientes ocorridos em períodos posteriores. A temporalidade do crédito é elementar: ele surge ou não no momento da aquisição do insumo e da sua aplicação na produção de bens efetivamente destinados à venda.

No que tange à invocação de precedentes do CARF que autorizariam o creditamento sobre ensaios laboratoriais e desenvolvimento experimental, cumpre observar que tais julgados referem-se a situações fáticas substancialmente distintas. Os precedentes citados pela recorrente tratam de testes de qualidade e controle laboratorial aplicados a produtos já em linha de produção comercial — isto é, o produto já era fabricado e comercializado, e os ensaios visavam garantir sua conformidade com especificações técnicas e regulatórias. A hipótese dos autos é diametralmente diversa: a própria planta operava em fase de testes, sem que o produto tivesse alcançado o estágio de comercialização regular. O distinguishing é patente e impede a aplicação analógica dos precedentes invocados.

Tampouco procede a alegação de que a glosa violaria o princípio da neutralidade tributária. A não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins tem por escopo desonerar a cadeia produtiva de bens efetivamente comercializados, evitando o efeito cascata sobre receitas tributáveis. Onde não há receita tributável gerada pela atividade experimental, não há fundamento para o creditamento. A lógica da não cumulatividade pressupõe uma correlação entre a incidência das contribuições sobre a receita e a possibilidade de creditar os insumos que contribuíram para a geração dessa receita. Inexistindo receita tributável proveniente da planta experimental, rompe-se o nexo que justifica o creditamento.

A recorrente confunde, ademais, investimento em pesquisa e desenvolvimento, que pode eventualmente gozar de incentivos fiscais próprios previstos em legislação específica — como os benefícios da Lei nº 11.196/2005 (Lei do Bem) e da Lei nº 8.661/1993 —, com o direito ao crédito ordinário das contribuições, cujos requisitos são distintos e mais restritos. Cada regime de benefício fiscal tem pressupostos próprios, e a existência de incentivos específicos para pesquisa e desenvolvimento reforça a conclusão de que o legislador não pretendeu contemplar tais gastos no âmbito do creditamento ordinário do PIS e da Cofins.

Mantém-se, portanto, a glosa dos créditos vinculados à planta experimental de espodumênio, por ausência do requisito de destinação efetiva à venda no período fiscalizado.

### **Do Transporte do Ciclonado**

A recorrente rebate a classificação do ciclonado como produto acabado, sustentando tratar-se de matéria-prima intermediária indispensável para a fabricação do feldspato. Argumenta que o ciclo produtivo mineral só se conclui com a obtenção do feldspato beneficiado, sendo o ciclonado um estágio de transição na cadeia de valor. Invoca a legislação mineira e as normas regulamentares estaduais para fundamentar a amplitude do conceito de ciclo produtivo, e aduz que a remessa do ciclonado à Sociedade em Conta de Participação (SCP) configuraria mera transferência interna de material, e não operação de circulação de mercadoria.

Não assiste razão à recorrente.

O ciclonado, conforme amplamente documentado nos autos e confirmado pelo Relatório de Diligência Fiscal, é o resultado final da etapa de separação magnética realizada pela AMG Brasil S/A. Após essa fase, o produto apresenta características físicas e químicas definidas, composição estabilizada e autonomia econômica, podendo ser objeto de transação comercial independente no mercado. Os laudos técnicos constantes dos autos atestam que o ciclonado possui especificações padronizadas que lhe conferem valor de mercado próprio, independentemente de seu eventual processamento ulterior. Trata-se, portanto, de um produto acabado sob a perspectiva do processo produtivo da recorrente.

A circunstância de que o ciclonado é posteriormente enviado a uma Sociedade em Conta de Participação para transformação em feldspato não altera sua natureza de produto acabado sob a perspectiva da cadeia produtiva da recorrente. É fundamental, neste ponto, realizar a distinção entre o ciclo produtivo da AMG Brasil S/A e aquele da SCP. Para a recorrente, o processo industrial encerra-se com a separação magnética e a obtenção do ciclonado. A transformação subsequente em feldspato constitui atividade produtiva distinta, realizada por entidade jurídica diversa, ainda que operada sob a modalidade de conta de participação. A existência de vínculo societário ou de cooperação empresarial entre as entidades não autoriza a unificação artificial de seus processos produtivos para fins de creditamento fiscal.

A remessa do ciclonado para a SCP configura, portanto, transporte de produto acabado entre estabelecimentos, hipótese expressamente vedada para fins de creditamento nos termos do art. 172 da Instrução Normativa RFB nº 1.911/2019. A referência normativa é clara ao excluir do âmbito do creditamento os custos de logística que se situam após a conclusão do processo produtivo próprio do

contribuinte. O frete do ciclonado, nessa perspectiva, não é um custo de produção, mas um custo de distribuição do produto acabado.

Ainda que se admitisse, em tese, a existência de uma cadeia produtiva integrada entre a AMG e a SCP, a recorrente não trouxe aos autos qualquer prova de que o ciclonado não possui mercado autônomo ou de que sua remessa à SCP é a única destinação economicamente viável do produto. Ao contrário, os documentos fiscais demonstram que a AMG Brasil S/A emite notas fiscais de saída do ciclonado com código fiscal compatível com operação de venda ou transferência de produto acabado, o que reforça a classificação adotada pela autoridade fiscal.

A invocação de normas regulamentares estaduais para definir o conceito de ciclo produtivo é igualmente improcedente. A legislação estadual sobre tributação mineral não vincula a interpretação da legislação federal relativa às contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins. O conceito de insumo para fins dessas contribuições é autônomo e deve ser aferido conforme a legislação federal de regência e a jurisprudência do STJ, não cabendo ao intérprete importar definições de outras esferas normativas para ampliar indevidamente o escopo do creditamento. Cada tributo possui seus próprios contornos legais, e a identidade terminológica entre normas de diferentes entes federativos não implica identidade conceitual.

Nega-se, assim, o creditamento sobre os fretes relativos ao transporte do ciclonado.

### **Das Embalagens de Transporte**

A recorrente argumenta que os “big bags” e tambores de aço são elementos estruturais sem os quais a comercialização e o embarque do minério pulverulento seriam fisicamente impossíveis, invocando o critério da essencialidade do STJ para equipá-los a insumos do processo produtivo. Sustenta que a distinção entre embalagem de transporte e de apresentação, típica da legislação do IPI, não deveria ser automaticamente transplantada para o regime das contribuições. Aduz, ainda, que o minério em pó não pode circular sem acondicionamento adequado, de modo que a embalagem seria condição *sine qua non* para a própria existência do produto enquanto mercadoria.

A questão merece ser reexaminada à luz da Súmula CARF nº 235, segundo a qual as embalagens de transporte utilizadas no acondicionamento de produtos que, por sua natureza física, não podem ser comercializados ou transportados sem recipiente adequado qualificam-se como insumos para fins de creditamento de PIS/Pasep e Cofins. Esse enunciado sumular vincula obrigatoriamente as turmas deste Conselho e representa o entendimento consolidado da jurisprudência administrativa acerca da matéria.

No caso concreto, a recorrente demonstrou que o minério pulverulento por ela produzido — concentrado de feldspato e demais produtos minerais em pó — não pode, por suas características físicas intrínsecas, ser transportado, armazenado ou

comercializado sem recipiente adequado. Os “big bags” e tambores de aço são, portanto, indispensáveis à própria existência do produto enquanto mercadoria apta à circulação comercial. Trata-se de situação fática distinta daquela do produto sólido que meramente é colocado em caixas ou paletes por conveniência logística: aqui, sem o acondicionamento, o produto literalmente não existe como unidade comercializável. O critério da essencialidade, firmado pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR, está plenamente configurado.

A Súmula CARF nº 235 precisamente endereça esse tipo de situação, reconhecendo que a distinção entre embalagem de apresentação e embalagem de transporte, embora relevante para outros fins, não pode ser aplicada de forma automática e absoluta ao regime das contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins quando a embalagem de transporte é condição sine qua non para que o produto exista como mercadoria. O Parecer Normativo Cosit nº 05/2018 reforça essa leitura ao afirmar que a essencialidade deve ser aferida de forma casuística, considerando as peculiaridades de cada atividade econômica — e a peculiaridade do minério pulverulento é justamente sua impossibilidade de circulação sem acondicionamento.

Assim sendo, o argumento da recorrente de que o minério em pó não pode circular sem acondicionamento adequado é, neste caso específico, juridicamente determinante, e não mero fato irrelevante. É precisamente essa impossibilidade física que fundamenta a aplicação da Súmula CARF nº 235 e distingue a hipótese dos autos das situações em que a embalagem de transporte é meramente conveniente, e não indispensável. O critério diferenciador é a imprescindibilidade real do recipiente para que o produto possa existir e circular como mercadoria — e essa imprescindibilidade restou demonstrada nos presentes autos.

Dá-se provimento ao Recurso Voluntário neste ponto, para cancelar a glosa sobre as embalagens de transporte (“big bags” e tambores de aço) e reconhecer o direito ao crédito de PIS/Pasep e Cofins sobre tais bens, nos termos da Súmula CARF nº 235.

#### **Da Locação de Betoneiras, Compactadores e Caminhões-Pipa**

A recorrente defende que a locação de betoneiras, rolos compactadores e caminhões-pipa é essencial para a manutenção da infraestrutura de mina e segurança do trabalho. Argumenta que o art. 3º, IV, das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03 utiliza a expressão “atividades da empresa” de forma propositalmente ampla, abrangendo o suporte necessário à operação minerária. Sustenta, ainda, que as condições de acesso à mina são pressupostos da própria atividade extrativa, de modo que a manutenção viária e a infraestrutura de apoio seriam tão essenciais quanto a operação das escavadeiras e britadores.

A pretensão não procede.

A locação de betoneiras e rolos compactadores está vinculada a obras de construção civil, tais como a pavimentação de pátios, a construção de estruturas administrativas, a edificação de galpões de apoio e a execução de obras de terraplenagem e acessos. Tais dispêndios configuram investimentos em ativo imobilizado ou benfeitorias, cujo tratamento fiscal é regido por normas específicas de depreciação e amortização, e não pelo regime de creditamento de insumos. A natureza de construção civil dessas atividades é incompatível com o conceito de insumo, que pressupõe o consumo ou a utilização direta no processo de produção de bens. Os equipamentos de construção não extraem, beneficiam, processam ou transformam o minério; eles criam as condições físicas para que a atividade produtiva ocorra, o que é categoricamente distinto.

Cumprir destacar que a legislação das contribuições prevê hipóteses específicas de creditamento sobre encargos de depreciação e amortização de bens do ativo imobilizado, nos termos do art. 3º, VI e VII, das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03. A existência dessas hipóteses legais específicas reforça a conclusão de que gastos com construção civil e infraestrutura não devem ser enquadrados como insumos do processo produtivo, pois o legislador já lhes conferiu tratamento próprio e diferenciado. Pretender o creditamento dos mesmos gastos sob a rubrica de “insumos” importaria em dupla incidência do benefício fiscal.

Quanto aos caminhões-pipa, destinados à aspersão de vias para controle de poeira, reconhece-se que tal atividade está relacionada ao cumprimento de normas ambientais e de segurança do trabalho, especialmente as determinações do Departamento Nacional de Produção Mineral (DNPM) e das normas regulamentadoras do Ministério do Trabalho. Todavia, o Parecer Normativo Cosit nº 05/2018 esclarece que os custos de proteção ambiental e segurança do trabalho geram crédito apenas quando decorrem de imposição legal diretamente vinculada ao processo produtivo — ou seja, quando a norma regulamentar exige a adoção da medida especificamente em razão de uma etapa determinada do processo de produção.

No caso em apreço, a aspersão de vias de acesso constitui medida de caráter geral, aplicável a toda a extensão da propriedade minerária, sem vinculação direta e exclusiva com uma etapa específica do processo de extração ou beneficiamento. As vias aspergidas servem tanto ao trânsito de máquinas pesadas de produção quanto à circulação de veículos administrativos, transporte de pessoal e acesso de visitantes. A recorrente não logrou demonstrar, com base em registros contemporâneos e objetivos, que o serviço de aspersão era destinado especificamente às áreas produtivas, em contraposição às áreas administrativas e de circulação geral. A ausência de segregação entre as áreas atendidas pelo serviço impede a identificação da parcela efetivamente vinculada ao processo produtivo.

A expressão “atividades da empresa” contida no dispositivo legal, embora ampla, não autoriza a conclusão de que todo e qualquer custo operacional gere direito a

crédito. A amplitude do termo deve ser interpretada à luz dos critérios de essencialidade e relevância fixados pelo STJ, os quais exigem uma relação de pertinência direta entre o gasto e o processo de produção. A infraestrutura geral da empresa, ainda que necessária ao funcionamento do empreendimento como um todo, não se confunde com insumo do processo produtivo. A interpretação ampliativa pretendida pela recorrente conduziria ao absurdo de considerar como insumo qualquer gasto sem o qual a empresa não poderia funcionar, incluindo aluguel de escritórios, serviços de vigilância, manutenção predial e até mesmo serviços de limpeza.

Nega-se o creditamento sobre a locação dos referidos equipamentos.

### **Do Óleo Diesel e Aditivos**

A controvérsia mais sensível e volumosa do presente recurso concerne ao consumo de óleo diesel e seus aditivos. A recorrente insurge-se contra a glosa integral, argumentando que a fiscalização desconsiderou registros detalhados do sistema Kardex e planilhas de rateio mensal, e que os lançamentos contábeis em centros de custo de suprimentos seriam meras etapas de governança interna, sendo o consumo final efetivamente direcionado às máquinas pesadas de extração e beneficiamento. Sustenta, adicionalmente, que a composição de sua frota — constituída preponderantemente por caminhões traçados, escavadeiras hidráulicas e pás carregadeiras — demonstraria, por si só, a destinação produtiva do combustível.

Não obstante a relevância inegável do óleo diesel para a atividade minerária — e o reconhecimento, em tese, de que o combustível consumido diretamente no processo de extração e beneficiamento pode se qualificar como insumo —, o pleito não pode ser acolhido diante da insuficiência probatória que permeia os autos.

O ônus da prova quanto ao direito ao creditamento recai sobre o contribuinte, nos termos do art. 36, IV, do Decreto nº 70.235/72. Compete à recorrente demonstrar, de forma inequívoca e com documentação contemporânea ao período de apuração, a destinação específica do combustível para as atividades produtivas. Essa exigência não é um formalismo vazio, mas decorre da própria natureza do creditamento: uma vez que o diesel pode ser utilizado tanto em atividades produtivas quanto em atividades administrativas e de apoio, e que somente o consumo produtivo gera direito a crédito, a segregação é indispensável para a apuração do montante creditável.

No caso em apreço, conforme exaustivamente apontado pelo Relatório de Diligência Fiscal e ratificado pelo acórdão da DRJ08, a contribuinte apropriou diversas notas fiscais de aquisição de óleo diesel em centros de custos de natureza administrativa, como os departamentos de suprimentos e segurança do trabalho, sem realizar a necessária segregação contábil entre o consumo

produtivo e o não produtivo. A fiscalização constatou que a contabilidade da empresa não permitia identificar, de forma contemporânea e rastreável, qual parcela do diesel adquirido era efetivamente direcionada às máquinas de extração e beneficiamento e qual parcela era consumida em atividades administrativas, logísticas ou de apoio.

A alegação de que a centralização contábil em centros de custo de suprimentos seria uma mera norma de governança corporativa, que precede o rateio técnico posterior, revela, ao contrário do pretendido pela recorrente, uma deficiência estrutural no sistema de controle interno da empresa. Se a contribuinte efetivamente dispunha de mecanismos de rateio técnico capazes de segregar o consumo produtivo do não produtivo, era seu dever apresentá-los de forma contemporânea, organizada e rastreável à fiscalização, quando da instrução do processo, e não em fase recursal como elemento de prova superveniente. O dever de manter escrituração fiscal e contábil adequada é obrigação do contribuinte, e a desorganização de seus registros não pode ser oposta ao Fisco como justificativa para o creditamento.

As planilhas de rateio mensal apresentadas com o Recurso Voluntário, elaboradas a posteriori, não possuem a mesma idoneidade probatória de registros contemporâneos produzidos durante o período de apuração. Documentos preparados para instruir o processo administrativo, sem lastro em controles operacionais prévios e rastreáveis, não se prestam a suprir a lacuna documental constatada pela autoridade fiscal. O princípio da verdade material, embora norteador do processo administrativo, não dispensa o contribuinte de demonstrar seus direitos com base em provas robustas e tempestivas. A verdade material não é um princípio que opera em favor exclusivo do contribuinte: ela obriga o julgador a buscar a realidade dos fatos, e a realidade demonstrada nos autos é justamente a ausência de controles adequados.

Registre-se que o sistema Kardex mencionado pela recorrente, embora útil para o controle de estoque, registra entradas e saídas de combustível do tanque central, sem discriminar a destinação final de cada abastecimento. Trata-se de ferramenta de gestão de estoque, não de segregação de custos por finalidade. Para que o Kardex pudesse servir como prova da destinação produtiva, seria necessário que cada saída estivesse vinculada ao equipamento abastecido e ao centro de custo correspondente, o que não restou demonstrado.

Quanto à alegação de que a natureza da frota pesada, por si só, indicaria a destinação produtiva do combustível, cumpre observar que tal argumento configura presunção simples em favor do contribuinte, insuficiente para superar a constatação fiscal de que parcela do diesel foi apropriada em áreas não produtivas. A existência de caminhões traçados, escavadeiras e pás carregadeiras na frota da empresa não exclui a possibilidade de que parte do combustível tenha sido consumida em atividades administrativas, de apoio logístico, no transporte de pessoal ou mesmo fornecida a empresas terceirizadas. A presunção baseada

na composição da frota não substitui a prova efetiva da destinação do combustível.

Acrescente-se que, conforme apurado pela fiscalização, parcela do diesel era fornecida a empresas terceirizadas que prestavam serviços no perímetro da mina. O diesel fornecido a terceiros, independentemente da natureza do contrato celebrado, não gera direito a crédito para a recorrente, pois a responsabilidade pelo abastecimento não transmuda o custo em insumo próprio da contratante. O insumo, para fins de creditamento, deve ser aquele utilizado diretamente pelo próprio contribuinte em seu processo produtivo, e não aquele cedido ou fornecido a terceiros, ainda que estes prestem serviços em benefício da contratante.

Por derradeiro, cumpre observar que a glosa não decorreu de uma negação apriorística do direito ao crédito sobre óleo diesel na atividade minerária. A fiscalização reconheceu, em tese, que o diesel consumido diretamente nas operações de lavra e beneficiamento poderia gerar crédito. O que motivou a glosa foi a impossibilidade de verificar, com base na documentação apresentada, qual parcela do combustível efetivamente se destinava às atividades produtivas. A deficiência probatória é, portanto, imputável exclusivamente à recorrente, que não manteve controles internos aptos a demonstrar o direito alegado.

Mantém-se integralmente a glosa sobre o óleo diesel e seus aditivos.

### **Do Pedido de Conversão em Diligência**

A recorrente requer, em caráter subsidiário, a conversão do julgamento em diligência técnica ou perícia para comprovação in loco da integração das máquinas de construção na operação da mina, da natureza intermediária do ciclonado e da destinação do combustível. Argumenta que somente a verificação presencial poderia elucidar as peculiaridades da atividade minerária e a integração funcional dos equipamentos ao processo produtivo.

Indefere-se o pedido, aqui tratado como matéria de preliminar.

A conversão do julgamento em diligência é medida excepcional, cabível apenas quando os elementos constantes dos autos forem insuficientes para a formação do convencimento do julgador, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235/72. Não se trata de instrumento à disposição do contribuinte para suprir deficiências de instrução probatória que lhe eram exigíveis nas fases processuais anteriores. A diligência é faculdade do julgador, e não direito da parte.

No presente caso, o processo foi objeto de diligência fiscal prévia, no âmbito da qual a autoridade fazendária procedeu à reanálise pormenorizada de todos os créditos à luz dos critérios do Parecer Normativo Cosit nº 05/2018. A contribuinte teve ampla oportunidade de apresentar a documentação comprobatória durante a fase de diligência, na impugnação administrativa e nas manifestações

complementares que lhe foram facultadas. O processo administrativo fiscal observou plenamente os princípios do contraditório e da ampla defesa, assegurando à recorrente todas as oportunidades de instrução probatória previstas em lei.

A opção da recorrente por trazer novos elementos apenas na fase recursal não justifica a reabertura da instrução processual. A juntada tardia de provas, quando a documentação poderia e deveria ter sido apresentada em momento oportuno, não configura a insuficiência instrutora que justifica a diligência, mas sim o lapso probatório do contribuinte. A conversão em diligência não pode ser utilizada como mecanismo para permitir ao contribuinte uma segunda oportunidade de prova, sob pena de comprometer a celeridade, a eficiência e a preclusão do processo administrativo fiscal.

Os elementos constantes nos autos — incluindo o Relatório de Diligência Fiscal, os demonstrativos contábeis, as notas fiscais de aquisição, os registros do sistema Kardex e as manifestações das partes — são suficientes para a formação do convencimento do julgador quanto a todas as matérias em discussão, dispensando nova verificação técnica. A questão central não é a complexidade técnica da atividade minerária, mas a ausência de documentação idônea por parte da recorrente — deficiência que não seria sanada por uma diligência, que apenas verificaria condições atuais e não reconstitui as situações pretendidas nos períodos fiscalizados.

Ante o exposto, voto no sentido de conhecer totalmente do recurso para rejeitar a preliminar de conversão do julgamento em diligência, e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, a fim de cancelar a glosa dos créditos de PIS/Pasep e Cofins relativos às embalagens de transporte (“big bags” e tambores de aço), com fundamento na Súmula CARF nº 235, reconhecendo o direito ao creditamento sobre tais bens.

### **Conclusão**

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

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de rejeitar a preliminar de conversão do julgamento em diligência, e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para cancelar a glosa dos créditos de PIS/Pasep e Cofins relativos às embalagens de transporte (“big bags” e tambores de aço), com fundamento na Súmula CARF nº 235, reconhecendo o direito ao creditamento sobre tais bens.

*Assinado Digitalmente*

Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão – Presidente Redator

DOCUMENTO VALIDADO