



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10640.902745/2014-37
ACÓRDÃO	3002-004.242 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	9 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AMG MINERAÇÃO S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas de Administração Tributária

Data do fato gerador: 01/07/2013

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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.

Assinado Digitalmente

ADRIANO MONTE PESSOA – Relator

Assinado Digitalmente

Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão – Presidente

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

Trata-se de recurso voluntário contra acórdão da DRJ que manteve despacho decisório exarado em procedimento de fiscalização instaurado para a análise de pedidos de ressarcimento e declarações de compensação dos seguintes PER/DCOMP: 06666.27228.110315.1.7.08-1067, 29872.96802.110315.1.3.08-3687, 32733.84290.110215.1.3.08-0109, 38153.60919.110215.1.3.08-2367, e 35325.50101.110215.1.3.08-2672, relativamente a

créditos de PIS/Pasep e COFINS, apurados pela AMG Brasil S/A, sob o regime da não cumulatividade, no período de janeiro de 2012 a setembro de 2013.

A autoridade fiscal de primeira instância procedeu a diversas glosas fundamentadas em uma interpretação restritiva do conceito de insumo, amparando-se nas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e nº 404/2004, que exigiam o consumo direto ou alteração das propriedades do bem no processo produtivo.

Em sua defesa, a contribuinte argumentou que tal exegese violava a sistemática constitucional da não cumulatividade e que o conceito de insumo deveria ser aferido pela essencialidade e relevância do item para a sua atividade econômica de mineração. Durante o trâmite na Delegacia de Julgamento, sobreveio a decisão paradigmática do Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.221.170/PR, que definiu novos critérios para o creditamento.

Diante deste fato novo, o julgamento foi convertido em diligência para que a fiscalização reavaliasse os créditos à luz do Parecer Normativo Cosit nº 05/2018. O resultado da diligência fiscal reconsiderou parte substancial das glosas originais, reconhecendo o direito ao crédito sobre transportes internos e serviços de manutenção mecânica indispensáveis. No entanto, o Relatório de Diligência Fiscal e o subsequente acórdão da DRJ08 mantiveram o estorno de créditos considerados pela autoridade como não essenciais ou carentes de prova documental robusta.

O Relatório de Diligência Fiscal, instaurado sob a égide do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal nº 06.1.04.00-2021-00100-8, teve como propósito fundamental a reanálise dos créditos de PIS/Pasep e Cofins originalmente glosados, observando-se os critérios de essencialidade e relevância estabelecidos pela jurisprudência vinculante do Superior Tribunal de Justiça.

No bojo de suas conclusões, a autoridade fiscal procedeu ao reconhecimento parcial de itens anteriormente rejeitados, admitindo como insumos os serviços de transporte interno de matérias-primas entre a mina e as plantas de beneficiamento, bem como a movimentação de produtos em elaboração.

Adicionalmente, foram acolhidos os dispêndios relativos à manutenção de máquinas e equipamentos pesados, visto que tais atividades são intrínsecas ao processo produtivo e sua ausência comprometeria a continuidade operacional da mineradora.

Todavia, a autoridade fazendária optou por manter o estorno de créditos substanciais vinculados à planta de produção de concentrado de espodumênio, sob a alegação de que tal unidade operava em caráter estritamente experimental. O fisco fundamentou tal negativa no argumento de que a legislação exige a destinação efetiva do bem para a venda, concluindo que o insucesso comercial e o volume pífio de comercialização no período descaracterizariam a natureza de insumo dos bens ali aplicados.

No tocante ao consumo de óleo diesel e seus respectivos aditivos, o relatório de diligência ratificou as glosas integrais em razão da suposta impossibilidade de segregação contábil entre as atividades produtivas e administrativas. A fiscalização apontou que diversas notas fiscais foram apropriadas em centros de custos de gestão administrativa, como os departamentos de suprimentos e segurança do trabalho, o que impediria a identificação clara do benefício creditório.

Argumentou-se que, diante da falta de prova documental idônea que separasse o combustível utilizado na movimentação de produtos em elaboração daqueles usados em áreas comuns, o direito ao creditamento deveria ser denegado por completo. A autoridade frisou que a contribuinte não se desincumbiu do ônus de demonstrar o rateio técnico necessário, mantendo uma presunção de consumo não essencial. Além disso, destacou-se que o diesel fornecido a empresas terceirizadas não poderia gerar créditos, uma vez que a responsabilidade contratual pelo abastecimento não alteraria a vedação legal de aproveitamento sobre custos de movimentação externa.

No que concerne ao transporte do produto denominado ciclonado, a diligência fiscal manteve o entendimento de que se trata de movimentação de produto acabado, o que obsta a fruição dos créditos de frete nos termos da normativa vigente. A autoridade fiscal asseverou que, após a etapa de separação magnética, o mineral já possui características de mercadoria finalizada para a AMG, sendo sua remessa para a Sociedade em Conta de Participação considerada um evento posterior ao ciclo industrial da matriz.

Sustentou-se que a transformação posterior do ciclonado em feldspato pela SCP não transmuta a natureza do transporte original, o qual seria meramente logístico e não produtivo. Sob essa ótica, os serviços prestados pela transportadora contratada foram enquadrados como despesas de transporte de produto pronto, incidindo na vedação prevista no artigo 172 da Instrução Normativa RFB nº 1.911/2019. O fisco reiterou que apenas o transporte de matérias-primas ou produtos em elaboração entre estabelecimentos poderia ser validado como insumo gerador de crédito.

O relatório abordou ainda a questão dos serviços prestados por empresas de guindastes e caminhões munck, mantendo a glosa na maioria dos lançamentos devido à descrição genérica contida nas notas fiscais e nos contratos. A fiscalização registrou que, embora a atividade de mineração demande maquinário pesado, a ausência de especificação sobre o local e a finalidade exata da aplicação desses equipamentos impede o reconhecimento da essencialidade. A autoridade aceitou apenas duas notas fiscais específicas onde restou comprovada a troca de peneiras e paradas de britagem, mantendo o estorno de todos os demais valores por insuficiência de prova material.

Alegou-se que cabe ao contribuinte o dever de instruir o processo com elementos que permitam o cotejo direto entre o gasto e a etapa produtiva correspondente. Dessa forma, as despesas de içamento e movimentação de cargas diversas permaneceram fora da base de cálculo dos créditos passíveis de ressarcimento.

Por fim, a diligência fiscal tratou das Sociedades em Conta de Participação, reiterando que estas apuram seus tributos pelo regime cumulativo, o que vedaria à sócia ostensiva o aproveitamento de créditos na modalidade não cumulativa. O fisco procedeu ao estorno de todos os insumos vinculados à produção de feldspato, sob o fundamento de que tal receita não contribui para a formação do direito ao crédito na matriz. Verificou-se também a ocorrência de duplicidade em lançamentos de notas fiscais do ativo imobilizado, as quais foram corrigidas para evitar o benefício indevido sobre o mesmo valor em diferentes rubricas contábeis.

A autoridade fiscal encerrou o relatório consolidando os valores recalculados, excluindo máquinas usadas e serviços de construção civil por entender que extrapolam as hipóteses legais de creditamento imediato. O documento final apresentou os novos quadros demonstrativos de créditos reconhecidos por trimestre, após a aplicação de todos os filtros interpretativos da Receita Federal.

Em sua Manifestação de Inconformidade, de fls. 03/59, a recorrente alegou, em síntese, que: equivocado conceito de insumo adotado pela fiscalização e da indevida restrição ao creditamento dos seguintes itens: locação de equipamentos para construção civil; de embalagem para transporte e armazenagem de minério; de movimentação de minério, estéril, cargas e materiais dentro da empresa; de aquisição de pallets, de carrinhos de mão e manutenção de paleteiras e empilhadeiras; de óleo diesel combustível e aditivos para veículos, de contratação de mão de obra temporária; dispêndios com serviços não previstos na legislação; serviços de apontadores auxiliares na operação de britador móvel, dentre outros serviços; de bens e serviços aplicados na planta de concentrado de espodumênio, e de aquisição de sistema de informática.

Em sede de julgamento, o acórdão n. 108.025-137 da 31ª Turma da Delegacia de Julgamento 08, de fls. 15.419 a 15.494, apreciou a Manifestação de Inconformidade da contribuinte em conjunto com o resultado da diligência fiscal mencionada. O colegiado decidiu, por unanimidade de votos, julgar o pedido parcialmente procedente, para reconhecer à contribuinte o crédito adicional de R\$2.742,06 ao que já fora concedido, após a diligência, pela unidade de origem, relativo ao PIS/Pasep não-cumulativo exportação, do período de apuração de 01/07/2013 a 30/06/2013.

Um dos marcos da decisão foi o reconhecimento do direito ao crédito sobre a mão de obra temporária, fundamentado na aplicação vinculante da Solução de Divergência Cosit nº 29/2017. O tribunal administrativo compreendeu que, quando o labor terceirizado é aplicado diretamente na produção de bens destinados à venda, o custo incorrido com a empresa de trabalho temporário configura insumo legítimo. Esta reversão de entendimento afastou a tese anterior da fiscalização, que considerava o agenciamento de pessoal como uma atividade-meio desvinculada do processo industrial mineral.

No que tange às amostras de minério de estanho, o acórdão acolheu a alegação de erro material da contribuinte, reconhecendo que tais bens foram erroneamente classificados como sistemas de informática pela fiscalização original. O colegiado verificou, por meio das

Declarações de Importação apresentadas, que se tratava de padrões minerais indispensáveis para o controle de qualidade e calibração de equipamentos laboratoriais. A decisão fundamentou-se no Parecer Normativo Cosit nº 05/2018, que classifica os custos de testes de qualidade aplicados anteriormente à comercialização como insumos essenciais do processo produtivo. Dessa forma, a DRJ08 autorizou a reversão da glosa sobre esses itens, integrando-os ao montante de créditos passíveis de ressarcimento por serem inerentes à atividade extrativa mineral. O tribunal ressaltou que a precisão técnica na identificação da pureza do estanho é requisito estrutural para a aceitação do produto no mercado internacional.

Contudo, o acórdão manteve a glosa sobre as embalagens de transporte, especificamente sobre os tambores de aço e recipientes do tipo "big bags", por considerá-los materiais aplicados após o término da fabricação. O julgador de primeira instância seguiu a orientação restritiva de que o acondicionamento destinado apenas à proteção do produto durante o frete ou armazenamento não gera direito à não cumulatividade.

Argumentou-se que esses itens não sofrem alteração nem se incorporam ao mineral, funcionando meramente como veículos logísticos para a entrega ao adquirente. A DRJ08 aplicou o entendimento de que dispêndios realizados em etapas posteriores à finalização industrial não preenchem o requisito de insumo, independentemente de sua utilidade comercial. O tribunal ignorou a tese da essencialidade baseada na impossibilidade de manuseio do minério a granel sem esses recipientes de alta resistência.

Relativamente à planta de produção de espodumênio, o colegiado ratificou a negativa de créditos sob a premissa de que a produção em caráter experimental não atende ao requisito de destinação à venda em escala. A decisão asseverou que o volume irrisório de comercialização verificado no período descaracterizaria o esforço produtivo como gerador de receita tributável sob o regime não cumulativo.

Para o juízo "a quo", os custos de uma "planta piloto" representam investimentos de risco da empresa que não podem ser subsidiados pela dedução das contribuições devidas sobre outros produtos consolidados. O acórdão fundamentou que a legislação exige que o insumo seja aplicado em bem efetivamente destinado à venda, interpretando tal norma como uma exigência de viabilidade comercial imediata. Rejeitou-se a alegação de que o desenvolvimento tecnológico é etapa indissociável da mineração, preferindo-se uma visão estática do faturamento mensal.

Por fim, o acórdão denegou o pedido de nova diligência técnica para avaliar o rateio de combustíveis, julgando que os elementos constantes nos autos eram suficientes para a formação do convencimento. O tribunal administrativo considerou que a contribuinte falhou em apresentar provas contemporâneas à fiscalização que demonstrassem a segregação precisa do óleo diesel por equipamento e setor.

Manteve-se o entendimento de que a confusão documental entre centros de custos administrativos e produtivos impede o reconhecimento de qualquer parcela do crédito pleiteado. A decisão encerrou-se com a atualização dos cálculos de ressarcimento, incorporando apenas os

fretes de industrialização por encomenda e os itens de mão de obra e amostras deferidos. O colegiado ressaltou que a instância administrativa não tem competência para afastar a aplicação de atos normativos ou leis com base em arguições de inconstitucionalidade.

Como visto, o colegiado de primeira instância reconheceu o direito a créditos sobre mão de obra temporária, amostras de minério e fretes sobre remessas para industrialização por encomenda. Inconformada com a manutenção da glosa sobre itens estruturais, como despesas com plantas experimentais, embalagens de transporte e combustíveis, a contribuinte interpôs o presente Recurso Voluntário. A AMG Brasil S/A reitera que a atividade de extração e beneficiamento mineral possui singularidades técnicas que tornam todos os gastos impugnados indissociáveis de seu objeto social.

Em suas razões de Recurso Voluntário de fls. 15.531 a 15.575, a AMG Brasil S/A pugna pela reforma parcial do acórdão da DRJ08 para que sejam restabelecidos os créditos indevidamente glosados. A recorrente sustenta que a interpretação dada pela administração tributária ao conceito de insumo ignora as singularidades da indústria extrativa mineral e contraria frontalmente a tese fixada pelo STJ.

Argumenta-se que a essencialidade de um bem ou serviço deve ser aferida pela sua imprescindibilidade para o objeto social da empresa, e não por critérios temporais ou de sucesso comercial imediato. A empresa alega que a manutenção das glosas viola o princípio da não cumulatividade ao onerar custos legítimos que compõem o valor final do mineral exportado. A defesa enfatiza que todos os dispêndios impugnados são componentes vitais para a viabilidade operacional e financeira da mineradora no cenário global.

No que tange à planta experimental de espodumênio, a recorrente assevera que a pesquisa e o desenvolvimento são etapas intrínsecas e obrigatórias na mineração moderna para a abertura de novas frentes de lavra. Defende que o termo "destinado à venda" contido na lei não exige que a venda ocorra simultaneamente ao consumo do insumo, mas sim que o esforço produtivo tenha a finalidade comercial futura.

A contribuinte colaciona precedentes deste CARF que autorizam o creditamento sobre ensaios laboratoriais e desenvolvimento experimental, independentemente do volume de vendas no período fiscalizado. Sustenta que punir o investimento em inovação tecnológica com a glosa de créditos é medida desarrazoada que desconsidera o longo ciclo de maturação dos projetos minerais. A empresa reafirma que o espodumênio hoje é um produto consolidado em seu portfólio, provando a natureza industrial da planta piloto então questionada.

Sobre o transporte do ciclonado, a empresa rebate veementemente a classificação de produto acabado, reiterando que se trata de uma matéria-prima intermediária indispensável para a produção do feldspato. Alega que o beneficiamento mineral é um processo contínuo e que a movimentação interna de subprodutos entre as unidades de tratamento é etapa fundamental para a conclusão do ciclo produtivo. A recorrente sustenta que o frete interno e o abastecimento

de usinas são atividades-fim da mineração conforme normas regulamentares estaduais que definem a cadeia produtiva do setor.

Quanto às embalagens, 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. Invoca a jurisprudência consolidada que considera esses recipientes como insumos de produção por integrarem o custo industrial e permitirem a entrega do produto em condições de uso.

Acerca do óleo diesel e aditivos, a contribuinte insurge-se contra o argumento da deficiência probatória, alegando que a fiscalização desconsiderou registros detalhados do sistema Kardex e planilhas de rateio mensal. Esclarece que os lançamentos contábeis em centros de custo de suprimentos são meras etapas de governança interna e que o consumo final ocorre efetivamente em máquinas pesadas de extração e beneficiamento.

A recorrente anexou novas tabelas demonstrativas que vinculam o abastecimento a caminhões traçados, escavadeiras e pás carregadeiras, veículos cujas funções são eminentemente produtivas. Sustenta que a própria natureza da frota pesada operada na mina é prova suficiente da destinação do combustível para a atividade-fim da empresa. Reclama que a exigência de uma segregação documental absoluta por nota fiscal ignora a realidade operacional de um canteiro de obras minerário complexo.

Por fim, 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 artigo 3º, inciso IV, das leis de regência utiliza a expressão "atividades da empresa", conferindo um alcance propositalmente amplo que abrange o suporte necessário à operação.

Alega que a construção de pátios industriais e a aspersão de vias para controle de poeira são medidas indispensáveis para a continuidade da lavra e o cumprimento de normas ambientais. A empresa solicita a baixa dos autos em diligência subsidiária para que os novos documentos de rateio de combustível sejam examinados tecnicamente por perito ou autoridade fiscal. Conclui requerendo o provimento integral do recurso para anular as glosas remanescentes e homologar as compensações efetuadas com base na verdade material dos fatos.

A controvérsia remanescente cinge-se agora a pontos específicos que envolvem a interpretação da essencialidade e a suficiência probatória apresentada pela recorrente. A fiscalização fundamenta a glosa do óleo diesel na suposta incapacidade de segregação contábil do consumo entre as áreas produtivas e administrativas.

Quanto às embalagens, o fisco sustenta que tambores e big bags seriam materiais de transporte pós-produção, o que impediria o creditamento. No tocante à planta experimental de espodumênio, a glosa é mantida sob o argumento de que a ausência de vendas em escala comercial descaracterizaria a natureza de insumo dos bens ali aplicados. A recorrente, por sua vez,

sustenta que todos esses elementos integram o custo de produção e são vitais para a viabilidade operacional e comercial da companhia.

Neste cenário, o recurso voluntário busca a reforma total do acórdão de piso, invocando o princípio da verdade material e a primazia da realidade operacional sobre formalismos restritivos. A contribuinte destaca que a prova documental produzida nos autos, composta por contratos, notas fiscais e registros de sistema, é capaz de demonstrar a destinação dos insumos. Argumenta por fim que a manutenção das glosas ignora o ciclo produtivo completo da mineração, que abrange desde a lavra até a entrega do minério beneficiado ao cliente final.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **ADRIANO MONTE PESSOA**, Relator

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 espodúmênio; (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.

I. Dos Insumos Aplicados na Planta Experimental de Espodúmênio

A recorrente sustenta que os custos incorridos na planta dedicada à produção experimental do concentrado de espodúmênio 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 espodúmênio 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 espodúmênio 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 espodúmênio 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 espozumênio, por ausência do requisito de destinação efetiva à venda no período fiscalizado.

II. 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.

III. 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.

IV. 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.

Cumprido 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.

V. 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.

VI. 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.

VII. Dispositivo

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.

É como voto.

Assinado Digitalmente

ADRIANO MONTE PESSOA

DOCUMENTO VALIDADO