



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11065.724781/2011-54  
**Recurso** Embargos  
**Acórdão nº** 3402-010.697 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de julho de 2023  
**Embargante** QUERODIESEL TRANSPORTES E COMERCIO DE COMBUSTIVEIS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

**EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO.**

Presentes os pressupostos regimentais e verificada contradição no julgado, o vício deve ser sanado por meio do acolhimento dos embargos de declaração.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

**CONTRIBUIÇÃO À(AO) COFINS/PIS. REGIME MONOFÁSICO. AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. DIREITO A CRÉDITO. FRETE NA AQUISIÇÃO MERCADORIAS. REVENDA. COMÉRCIO VAREJISTA. IMPOSSIBILIDADE.**

O frete faz parte do custo de aquisição dos bens e produtos adquiridos para revenda. Se o bem ou produto adquirido não dá direito ao crédito por se encontrar sujeito à sistemática da monofasia, o frete envolvido na sua aquisição seguirá a mesma sorte.

**COFINS/PIS NÃO CUMULATIVA(O). CONCEITO DE INSUMO. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. ATIVIDADE COMERCIAL. IMPOSSIBILIDADE**

Os critérios de essencialidade ou de relevância (REsp nº 1.221.170/PR) devem ser avaliados em relação ao processo produtivo em si, do qual origina o produto final ou atinente à execução do serviço prestado a terceiros. Os incisos II dos arts. 3º das Leis nos 10.833/2003 e 10.637/2002 não contemplam o creditamento sobre bens ou de serviços utilizados na atividade de comercialização de mercadorias, mas tão somente sobre os insumos utilizados na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens.

Nesse passo, excetuados os gastos com disposição legal específica, apenas os bens e serviços empregados no processo produtivo ou na prestação de serviços e que não se incluam no ativo permanente dão direito ao crédito sobre o valor de suas aquisições. Assim, em razão de nada produzirem e de nada fabricarem, empresas dedicadas à atividade comercial não podem tomar créditos do regime

não cumulativo sobre gastos com fretes na aquisição de mercadorias para revenda.

**DIREITO CREDITÓRIO. LIQUIDEZ E CERTEZA. ÔNUS DA PROVA. ARTIGO 373, I DO CPC**

Em processos decorrentes da não-homologação de declaração de compensação, deve o Contribuinte apresentar e produzir todas as provas necessárias para demonstrar a liquidez e certeza de seu direito de crédito. No âmbito do processo administrativo fiscal, constando perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil a utilização integral do crédito para quitação de outro débito, o ônus da prova sobre o direito creditório recai sobre o contribuinte, aplicando-se o artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os Embargos de Declaração para sanar a contradição apontada, com atribuição de efeitos infringentes, para afastar a incidência da Súmula CARF nº 01, resultando no conhecimento do Recurso Voluntário com relação ao direito creditório sobre as despesas com combustíveis, lubrificantes, encargos de depreciação de veículos, gastos com borracharia, pneus e câmaras, manutenção de veículos, peças de reposição, lavagem de veículos e caminhões-tanque e rastreamento (monitoramento em tempo real da frota) e, na parte conhecida, negar-lhe provimento. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão nº 3402-010.686, de 25 de julho de 2023, prolatado no julgamento do processo 11065.724771/2011-19, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Alexandre Freitas Costa, Jorge Luís Cabral, Renata da Silveira Bilhim, Marina Righi Rodrigues Lara, Cynthia Elena de Campos e Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente o conselheiro Carlos Frederico Schwochow de Miranda.

## **Relatório**

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º, 2º e 3º, Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Versa o presente litígio de Pedido de Ressarcimento Eletrônico (PER) pelo qual a contribuinte pretendeu o reconhecimento de créditos das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas, apurados na forma dos artigos 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003.

O Recurso Voluntário foi julgado em sessão de 26 de abril de 2021 através do **Acórdão n.º 3402-008.263** com o seguinte resultado:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do Recurso Voluntário para, na parte conhecida, pelo voto de qualidade, negar provimento ao Recurso. Vencidas as conselheiras Cynthia Elena de Campos (relatora), Maysa de Sá Pittondo Deligne, Renata da Silveira Bilhim e Thais De Laurentiis Galkowicz. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Pedro Sousa Bispo.

A Contribuinte interpôs Embargos de Declaração, o qual foi admitido através do r. Despacho, proferido nos seguintes termos:

Alega a Embargante contraditório o acórdão embargado, uma vez que os créditos objeto deste processo administrativo **não se referem ao mesmo período daqueles discutidos na esfera judicial, de modo que inaplicável a Súmula CARF n.º 1.**

O tema foi assim enfrentado pela Relatora do acórdão embargado:

**Todavia, a Unidade de Origem informou no Relatório de Diligência, que a Recorrente ingressou com duas ações judiciais perante Tribunal Regional Federal da 4ª Região:**

Mandado de Segurança n.º 5007061-58.2018.4.04.7108/RS (e-dossiê n.º 10010-033.156/0418-92), distribuído em 26/03/2018, e cujo trânsito em julgado ocorreu em 30/10/2019. Esta ação tem por objeto:

i) O direito ao creditamento de PIS e Cofins incidentes sobre despesas com combustíveis, lubrificantes e encargos de depreciação de veículos;

ii) O reconhecimento do direito à compensação dos créditos não descontados **nos últimos cinco anos**.

Mandado de Segurança n.º 5017973-80.2019.4.04.7108/RS (e-dossiê n.º 13033-022.469/2019-82), distribuído em 23/09/2019, sendo a segurança pleiteada concedida em 16/12/2019 por sentença, com interposição de Recurso de Apelação pela União, e até o momento não transitada em julgado. Esta ação tem por objeto:

i) O direito ao creditamento de PIS e Cofins incidentes sobre gastos com borracharia, pneus e câmaras, manutenção de veículos, peças de reposição, lavagem de veículos e caminhões-tanque e rastreamento (monitoramento em tempo real da frota);

ii) O reconhecimento do direito à compensação dos créditos não descontados **desde os últimos cinco anos contados da propositura**, até o trânsito em julgado, devidamente corrigidos pela Selic, a contar da data em que poderiam ter sido aproveitados.

O ajuizamento da ação judicial foi confirmado pela Contribuinte em sua resposta à diligência (fls. 654-670).

**Diante da demanda judicial em referência, aplica-se a Súmula CARF n.º 01, resultando em concomitância, motivo pelo qual deixo de conhecer o recurso quanto ao direito creditório sobre as glosas objeto do Mandado de Segurança n.º 5007061-58.2018.4.04.7108/RS e Mandado de Segurança n.º 5017973-80.2019.4.04.7108/RS, referentes às despesas com combustíveis, lubrificantes, encargos de depreciação de veículos, gastos com borracharia, pneus e câmaras, manutenção de veículos, peças de reposição, lavagem de veículos e caminhões-tanque e rastreamento (monitoramento em tempo real da frota).**

Há aqui, com efeito, o vício alegado nos embargos.

Erro de fato ou contradição, a verdade é que o acórdão embargado, ao aplicar a Súmula CARF n.º 01, entendeu que as ações judiciais debatiam parcela do crédito discutido nos autos.

Ocorre que, como bem lembrado nos aclaratórios, o direito objeto do presente processo administrativo tem origem no período de apuração compreendido de **01/04/2007 a 30/06/2007 (conforme a sua própria ementa), bem anterior, portanto, aos discutidos nas ações judiciais (cinco anos anteriores ao ajuizamento, o que se deu em 26/03/2018 e 23/09/2019).**

Não há, pois, concomitância.

Diante do exposto, com base nas razões acima expostas e com fundamento no art. 65, § 3º, do Anexo II do RICARF, **ACOLHO** os Embargos de Declaração opostos.

Através de Despacho, o recurso foi encaminhado para julgamento.

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:

### **Pressupostos legais de admissibilidade**

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos previstos pelo artigo 65, § 1º do Anexo II do RICARF, motivo pelo qual deve ser conhecido.

### **Mérito**

#### **Da contradição no Acórdão embargado**

Com relação à contradição indicada em peça de Embargos de Declaração, de fato assiste razão à defesa.

Ocorre que, como informado no Relatório de Diligência, a Recorrente ingressou com os Mandados de Segurança nº 5007061-58.2018.4.04.7108/RS e 5017973-80.2019.4.04.7108/RS perante Tribunal Regional Federal da 4ª Região e, diante da confirmação pela Contribuinte em Manifestação de e-fls. 654-670, esta Relatora incorreu em erro ao entender pela identidade de objeto, motivo pelo qual inicialmente concluiu pela configuração de concomitância e incidência da Súmula CARF nº 01, conhecendo parcialmente do recurso.

Como bem observado em r. Despacho de Admissibilidade, o direito objeto do presente processo administrativo tem origem em períodos de apuração compreendidos entre 01/10/2004 e 31/12/2004 (conforme a sua própria ementa), bem anteriores, portanto, aos discutidos nas ações judiciais (cinco anos anteriores ao ajuizamento, o que se deu em 26/03/2018 e 23/09/2019), resultando na impossibilidade de concomitância.

**Portanto, deve ser conhecido e acolhido os Embargos de Declaração, para o fim de que seja integralmente conhecido o Recurso Voluntário.**

**Por sua vez, as glosas objeto deste litígio versam sobre os seguintes custos:**

- ✓ Créditos sobre Fretes Pagos na Aquisição de Diesel e Biodiesel para Revenda;
- ✓ Créditos Indevidos sobre Encargos de Depreciação;
- ✓ Valores de Créditos Calculados sem Previsão Legal, referentes à despesas gerais de conservação e manutenção (Créditos da linha 13 – DACON: borracharia de terceiros, oficina de terceiros, lavagem de terceiros, despesas com combustíveis, lubrificantes, pneus e câmaras, peças, acessórios e pedágio).

A glosa sobre os fretes pagos na aquisição de diesel e biodiesel para revenda foi objeto de análise por este Colegiado, em anterior composição, a qual foi mantida pelo voto de qualidade, nos termos do r. voto vencedor.

Com relação às demais glosas, passo à análise das razões da defesa.

**Da análise das glosas mantidas em diligência fiscal**

Como já mencionado, versa o presente litígio sobre Pedido de Ressarcimento Eletrônico (PER) pelo qual a contribuinte pretendeu o reconhecimento de créditos das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas, apurados na forma dos artigos 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003.

A autuação objeto deste processo foi lavrada em razão da conclusão do Auditor Fiscal apontada em Relatório Fiscal de fls. 303-323, embasada na impossibilidade de considerar tais créditos originados de insumos para a atividade desenvolvida pela Autuada.

Através do Mandado de Procedimento Fiscal nº 10.1.07.00-2011-00276-0 a equipe de Fiscalização da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Novo Hamburgo/RS procedeu à verificação dos documentos apresentados pela Contribuinte, concluindo pelo lançamento de saldos devedores mensais remanescentes, acrescidos de multas de ofício.

A Recorrente tem por objeto social e atividade principal o transporte e o comércio de óleo diesel, querosene e óleos combustíveis, sob a forma de Transportador Revendedor Retalhista (TRR) (Código CNAE 46.81-8-02), tratando-se de empresa autorizada pela Agência Nacional do Petróleo (ANP) a adquirir em grande quantidade combustível a granel, óleo lubrificante acabado e graxa envasados para depois vender a retalhos.

Como observado em Relatório de Diligência Fiscal, assim consta o objeto social nos atos constitutivos da Recorrente:

**Clausula 4ª** - A sociedade tem por objetivo, o transporte e comércio de óleo diesel, querosene, óleos combustíveis, sob a forma de transportador revendedor retalhista (TRR), de acordo com a resolução 12/77 do Departamento Nacional de Combustíveis, de transporte e comércio de graxas e lubrificantes embalados para fins automotivos e industriais, e comércio de óleos lubrificantes usados ou contaminados, de acordo com a resolução 04/87 do Departamento Nacional de Combustíveis, comércio de peças e serviços de manutenção de bombas e tanques de combustíveis, bem como a participação em outras sociedades.

O Auditor Fiscal lançou o crédito tributário por considerar que *“sendo as mercadorias revendidas o óleo diesel e o biodiesel, e estes estando excepcionados da possibilidade do desconto de créditos, o custo dos fretes pagos na aquisição desses produtos não gera desconto de créditos”*.

Por sua vez, a decisão recorrida considerou que a vedação em referência abrange todos os valores que compõem o custo de aquisição para revenda de tais bens, inclusive gastos com fretes relacionados a referida aquisição.

Considerou, ainda, que o óleo diesel e suas correntes comercializados pela contribuinte são sujeitos ao regime monofásico de apuração das contribuições para o PIS e a Cofins, nos termos do art. 4º da Lei nº 9.718, de 1998, resultando na impossibilidade de apuração de créditos na aquisição de bens para revenda, conforme previsão do art. 3º, I, “b” da as Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

Através do Relatório de Diligência Fiscal de fls. 637-648, a Autoridade Fiscal de origem manteve a glosa efetuada, concluindo que *“a possibilidade de apuração de créditos da não cumulatividade pelos revendedores de produtos sujeitos à cobrança monofásica ou concentrada das contribuições não é plena e deve atender aos requisitos estabelecidos pela legislação tributária, de acordo com o entendimento da 14ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto – SP”*.

Cumprir observar que, com relação aos créditos sobre fretes pagos na aquisição de diesel e biodiesel para revenda, esta Relatora havia concluído pela possibilidade de afastar a glosa, tendo em vista que a exceção ao creditamento em razão da monofasia não impede o direito creditório sobre o frete pago na aquisição do combustível para revenda (custo de aquisição), que está assegurado pelo inciso I do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Todavia, como mencionado acima, tal entendimento foi vencido pelo voto de qualidade, nos termos do r. voto vencedor.

Por sua vez, com relação à demais despesas, entendo que, não obstante a controvérsia sobre a atividade comercial da Contribuinte, o fato é que não foi comprovado nos autos tais dispêndios.

**Vejamos:**

### **Créditos Indevidos sobre Encargos de Depreciação.**

**Afirmou a Fiscalização que:**

- ✓ A Contribuinte se creditou indevidamente de valores relativos à depreciação de bens do ativo imobilizado, sendo a maior parte dessa despesa referente à depreciação de veículos (caminhões, carretas, motos, etc), estando incluído ainda tanques, máquinas e equipamentos, prédios e despesas de contraprestação de arrendamento mercantil;
- ✓ Considerando que a atividade da Querodiesel Transporte e Comércio de Combustível Ltda é a de revenda de combustíveis, não há a possibilidade do aproveitamento de créditos da não-cumulatividade das contribuições sobre as suas máquinas e equipamentos no período em análise, por falta de previsão legal;

- ✓ Devem ser glosados os valores de créditos utilizados pelo contribuinte relativos a encargos de depreciação sobre máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado.

#### **Argumentou a Recorrente que:**

- ✓ A Autoridade Administrativa e o Acórdão recorrido não observaram o fato de que a empresa Recorrente tem por atividade o transporte e o comércio de óleo diesel, querosene, óleos combustíveis, sob a forma de transportador revendedor retalhista;
- ✓ Tal demonstração se fez pela juntada do contrato social da Recorrente, no qual consta a atividade de transportador revendedor retalhista, bem como através da habilitação concedida pela Agência Nacional do Petróleo – ANP, conforme atesta o documento anexado com a manifestação de inconformidade;
- ✓ Em outros termos, a atividade da Recorrente não se resume a mera e exclusiva revenda de combustíveis como afirmado no relatório da ação fiscal, mas sim consistente na aquisição, armazenamento, transporte, revenda a retalho e o controle de qualidade e assistência técnica ao consumidor quando da comercialização de combustíveis;
- ✓ Aplica-se o inciso VI do art. 3º tanto da Lei nº 10.637/02 quanto da Lei nº 10.833/03, na medida em que perfeitamente configurada a hipótese da norma à situação fática descrita e comprovada pela Recorrente, ou seja, de que sua atividade inquestionavelmente depende da utilização de máquinas, equipamentos e outros bens do ativo imobilizado para o seu regular exercício e que, por isso, deve descontar créditos em relação aos encargos de depreciação apurados.

Através da Resolução nº 3402-002.361 (e-fls. 465-476), o julgamento do recurso foi convertido em diligência, determinando que a Contribuinte especificasse e comprovasse a forma de utilização dos itens considerados para os valores lançados como depreciação de bens do ativo imobilizado.

Em Relatório de Diligência Fiscal de e-fls. 637-648, a Unidade Preparadora assim concluiu com relação a tais créditos:

#### **Análise das glosas: 3.2. Créditos Indevidos sobre Encargos de Depreciação.**

10 A Recorrente, em sua resposta à intimação, informou que não foi possível localizar os relatórios de depreciação, bem a bem, do período de 09/2004 a 04/2006, razão pela qual atendeu parcialmente ao solicitado no item 2.4 da intimação mencionada no item 3 deste relatório.

11 Para o período de 05/2006 a 03/2008, informou que foram tomados créditos sobre depreciações de máquinas, mão de obra, tanques, motocicletas, veículo utilitário, caminhões, entre outros (v. arquivo denominado de “Item 2-4 Depreciaco.es.xlsx”, digitalizado e anexado aos autos).

12 Na seção “6. Depreciação de veículos” de seu Laudo Técnico, constam esclarecimentos acerca da depreciação de veículos, mais especificamente sobre a utilização de caminhões próprios ou arrendados, porém não foi especificada a forma de utilização dos demais itens considerados para os valores lançados como depreciação de bens do ativo imobilizado.

(...)

14 A previsão legal contida no inciso VI do art. 3º das Leis n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003, autorizam a tomada de créditos exclusivamente nos casos de aquisição ou fabricação de bens do imobilizado para locação a terceiros, ou para a utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

(...)

15 Logo, não há previsão para a tomada de créditos sobre bens do imobilizado nas atividades de revenda de bens.

Em resposta, argumentou a Recorrente que, *“restando demonstrado que a empresa não é uma simples revendedora de combustível, mas sim uma Transportadora Revendedora Retalhista – TRR que, por obrigação legal, realiza a entrega dos combustíveis revendidos através de caminhões próprios, não se caracterizando a atividade econômica desenvolvida como unicamente “comercial”, não há dúvidas de que deve ser reconhecido seu direito de descontar créditos de PIS e COFINS sobre os encargos de depreciação dos veículos (caminhões) utilizados na atividade, nos termos do art. 3º, §1º, inciso III, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003”*.

Entretanto, como salientado pela Unidade Preparadora, não foi comprovada a forma de utilização dos itens considerados para os valores lançados como depreciação de bens do ativo imobilizado, na forma determinada em Resolução deste Colegiado.

Inclusive, a própria Contribuinte afirmou que *“não foi possível localizar os relatórios de depreciação, bem a bem, do período de 09/2004 a 04/2006”*, razão pela qual atendeu parcialmente a diligência.

Observo que deve ser aplicado o artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil, que atribui o ônus da prova ao autor quanto ao fato constitutivo de seu direito.

Com efeito, em razão da busca pela verdade material, sempre deverá prevalecer a possibilidade de apresentação de todos os meios de provas necessários para exaurir toda e qualquer dúvida sobre a realidade fática. E, justamente em homenagem ao Princípio da Verdade Material, este Colegiado inicialmente converteu o julgamento do recurso em diligência através da Resolução n.º 3402-002.361.

Todavia, a Contribuinte não demonstrou e tampouco comprovou, através de documentação hábil e idônea, a certeza e liquidez do crédito pleiteado. Não há como socorrer a parte que permaneceu inerte quanto ao seu ônus da prova.

Neste sentido, colaciono as decisões abaixo ementadas:

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

Data do Fato Gerador: 20/04/2007

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada das provas hábeis, da composição e a existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa.

(Acórdão n.º 9303-007.218 – PAF n.º 10840.909854/2011-86 – 3ª Turma da CSRF - Relator: Conselheiro Rodrigo da Costa Possas)

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Data do fato gerador: 30/04/2004

COMPENSAÇÃO. RECOLHIMENTOS INDEVIDOS DE COFINS/PIS. AUSÊNCIA DE LIQUIDEZ E CERTEZA DO DIREITO CREDITÓRIO.

É ônus do contribuinte comprovar a liquidez e certeza de seu direito creditório, conforme determina o caput do art. 170 do CTN, devendo demonstrar de maneira inequívoca a sua existência.

RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE NEGADO.

(Acórdão n.º 9303-002.562 – PAF n.º 10120.904658/2009-26 – 3ª Turma da CSRF - Relator: Conselheiro Rodrigo da Costa Possas)

Destaco a fundamentação que embasou o voto condutor do v. Acórdão n.º 9303-002.562, de relatoria do Ilustre Conselheiro Rodrigo da Costa Possas, abaixo reproduzida:

Aqui o ônus probante é daquele que pleiteia o direito creditório, nos exatos termos do art. 333 do CPC. A comprovação de uma das partes de determinado fato ou situação jurídica decorre das distribuições legais do ônus da prova. **Há que se “convencer” o julgador da existência do direito e a parte contrária dos fatos impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do sujeito ativo.**

**O que ocorre é a assunção dos riscos de uma decisão desfavorável de quem efetivamente tinha o ônus probatório, ou seja, o encargo jurídico de demonstrar a veracidade de fatos ou a existência de situações jurídicas que ensejassem que os julgadores tomassem uma decisão que lhe fosse favorável. Não há a obrigatoriedade das partes em se produzir a prova. É interesse de ambas as partes em fazê-lo. Mas se o ônus decair em uma parte e ela não o faz, assume os riscos e as consequências estabelecidos no arcabouço jurídico relacionado àquela matéria.**

O ônus da prova não é um dever e nem um comportamento necessário da parte interessada, mas um direito de a parte poder convencer os julgadores acerca da veracidade de suas alegações, aumentando as chances de uma decisão favorável.

**In casu, o titular do direito creditório, em tese, é que tem que provar, por meio de provas suficientes para demonstrar a certeza e liquidez do direito.** A meu ver o contribuinte não se desincumbiu desse ônus.

Destarte, **apenas com a retificação da DCTF não gera direito creditório. Mesmo que haja uma retificação a destempo, o fato é que este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais vem relativizando o entendimento da preclusão tanto da retificação da DCTF quanto ao momento da apresentação de provas, desde sejam provas cabais, necessárias e suficientes.** A prova deve exaurir em si mesma, ou seja, a sua simples apresentação é suficiente para a comprovação do direito, não tendo que se fazer outras averiguações. Reforçando: **quando demonstrado pelo contribuinte, que o seu direito creditório é líquido e certo, tudo em homenagem ao Princípio da Verdade Material, desde que sejam apresentadas as provas necessárias e suficientes para embasar a operação, tem-se relativizado a ocorrência da preclusão temporal.** Nesse sentido, há diversos julgados, tais como:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ*

*Ano-calendário: 2003*

*DCTF. RETIFICAÇÃO CONSIDERADA NÃO ESPONTÂNEA EM PROCESSO ANTERIOR. VERDADE MATERIAL.*

*DCTF retificadora apresentada de forma não espontânea, em virtude de transmissão efetivada após a ciência de despacho decisório de não homologação de compensação, que não reconhecer o direito creditório alegado, viabiliza compensações posteriores, relativas a esse mesmo crédito se for comprovada através dos documentos fiscais competentes em virtude do princípio da verdade material.*

*DÉBITOS CONFESSADOS. RETIFICAÇÃO. NECESSIDADE DE ESCRITA FISCAL. COMPROVAÇÃO DE PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR.*

*Eventual retificação dos valores confessados em DCTF deve ter por fundamento, como no caso, os dados da escrita fiscal do contribuinte, para a comprovação da existência de direito creditório decorrente de pagamento indevido (Acórdão 130201.015– 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária)*

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

*Ano-calendário: 2004*

*PER/DCOMP. RETIFICAÇÃO DA DCTF APÓS O DESPACHO DECISÓRIO. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. AUSÊNCIA DE PROVA DO DIREITO CREDITÓRIO. COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA. O contribuinte, a despeito da retificação extemporânea da DCTF, tem direito subjetivo à compensação, desde que apresente prova da existência do crédito compensado. A simples retificação, desacompanhada de suporte probatório, não autoriza a homologação da compensação do crédito tributário. Recurso Voluntário Negado. Direito Creditório Não Reconhecido.*

*(Acórdão 3802001.550– 2ª Turma Especial)*

Observe-se que para que seja aceito o direito creditório, ainda que a DCTF não tenha sido retificada espontaneamente, deve ser comprovado de maneira cabal o direito creditório, mediante a comprovação dos valores pagos a maior pela apresentação da contabilidade escriturada à época dos fatos, acompanhada por documentos que a embasam. É dizer, planilha confeccionada pela empresa, desacompanhada de quaisquer outros documentos, não se prestam à finalidade almejada.

Aliás, a consulta ao banco de dados da jurisprudência deste Conselho, demonstra que há diversos pedidos de compensação da Recorrente, que foram denegados pela ausência de prova, como os Acórdãos 3802001.602, 3801001.660, 3801001.659, 3802001.598, 3802001.599, 3802001.593, entre outros. **(sem destaques no texto original)**

Por tais razões, deve ser mantida a decisão de primeira instância quanto a este item.

**Valores de Créditos Calculados sem Previsão Legal.**

A equipe de fiscalização procedeu à glosa de créditos sobre valores calculados sem previsão legal, apontados pela Contribuinte como despesas gerais de conservação e manutenção, bem como originados dos seguintes custos, despesas e encargos informados na Linha do Dacon:

Créditos Linha 13 Dacon
Borracharia de Terceiros
Combustíveis
Despesa c/Pedágio
Lavagem de Terceiros
Lubrificantes
Manut.deTanques e Bombas
Oficina de Terceiros
Peças e Acessórios
Pneus e Câmaras
Vaporização

#### Afirma a fiscalização que:

✓ O contribuinte se creditou dos seguintes custos, despesas e encargos informados na Linha 13 do Dacon: Borracharia de terceiro, combustíveis, despesas com pedágio, lavagem de terceiro, lubrificantes, manutenção de tanques e bombas, oficina de terceiros, peças e acessórios, pneus e câmaras e vaporização.

✓ Despesas gerais de conservação e manutenção, na atividade comercial, não encontram embasamento legal para servirem de base de cálculo de créditos das contribuições não cumulativas, conforme Solução de Consulta Disit SRRF nº 38/2010<sup>1</sup> e Solução de Consulta Disit SRRF nº 52/2009<sup>2</sup>.

Por sua vez, alega a Recorrente que utiliza caminhões para o transporte do diesel revendido, de modo que os serviços de borracharia de terceiros, oficina de terceiros, lavagem de terceiros, despesas com combustíveis, lubrificantes, pneus e câmaras, peças e acessórios e pedágio, à evidência são necessárias ao exercício da atividade desempenhada, visto que tais despesas têm vínculo direto com a atividade de transporte exercida pela Recorrente.

Com relação a estes itens, através da Resolução nº 3402-002.361, foi determinado que a Contribuinte especificasse e comprovasse a forma de utilização dos itens que deram origem aos valores supostamente calculados sem

<sup>1</sup> Disit SRRF 08 SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 38/2010

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

EMENTA: ATIVIDADE COMERCIAL. CRÉDITOS. PEÇAS E SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS. Para efeito do inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente, aqueles bens ou serviços adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou na prestação de serviço. Portanto, as despesas relativas à manutenção e conservação de máquinas e equipamentos utilizados nos estabelecimentos comerciais da pessoa jurídica na atividade de comercialização de mercadorias não geram direito a créditos a serem descontados da Cofins.

<sup>2</sup> Disit SRRF 10 SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 52/2009

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

EMENTA: INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. ATIVIDADE INDUSTRIAL E COMERCIAL. CUSTOS. DESPESAS INCORRIDAS. FROTA PRÓPRIA DE TRANSPORTE. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE. As despesas com a frota própria de veículos (aquisição de autopeças, pneus e manutenção, entre outras) empregados no transporte de produtos e mercadorias comercializadas pela pessoa jurídica não geram direito a crédito a ser descontado da Cofins.

previsão legal e apontados pela Contribuinte como despesas gerais de conservação e manutenção (Créditos da linha 13 – DACON: borracharia de terceiros, oficina de terceiros, lavagem de terceiros, despesas com combustíveis, lubrificantes, pneus e câmaras, peças, acessórios e pedágio).

Em Relatório de Diligência Fiscal de e-fls. 637-648, a Unidade Preparadora observou que Recorrente informou que não foi possível localizar o Livro Razão do ano-calendário de 2004, razão pela qual atendeu parcialmente ao solicitado no item 2.6 da intimação.

Com relação às despesas com lavagem de veículos e tanques, combustíveis, oficinas de terceiros, “Peças e acessórios”, pneus e câmaras, pedágios, despesas com manutenção de tanques e bombas, igualmente foi esclarecido em Relatório de Diligência Fiscal que constam registros sem a informação do CNPJ do fornecedor (não localizado ou não informado), impossibilitando sua perfeita caracterização, e/ou com a indicação de serviços adquiridos de pessoas físicas.

Esclareceu, ainda, que a Contribuinte não especificou e comprovou a forma de utilização das despesas com “Peças e acessórios”, já que a descrição do fato contábil (histórico) constante dos registros contidos no arquivo denominado de “Item 2-6 – Créditos Linha 13 DACON.xlsx” (digitalizado e anexado aos autos) não foi feita com a devida clareza, impossibilitando sua perfeita caracterização, bem como o Laudo Técnico apresentado também foi omisso em demonstrar de forma detalhada e individualizada o enquadramento de cada bem e serviço glosado, considerando o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância.

Em resposta à diligência, a Recorrente cingiu-se a tecer considerações sobre a atividade desenvolvida, para a qual é imprescindível a utilização de outras máquinas e equipamentos, a utilização de veículos (caminhões), os quais para locomoção necessitam de combustíveis e lubrificantes.

Como já mencionado no item anterior deste voto, não se pretende suprimir o direito creditório pleiteado, mas sim de tornar efetivo o dispositivo legal que trata sobre a distribuição do ônus probatório, na forma prevista pelo artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil.

Com isso, diante da ausência da comprovação do direito creditório, não obstante a determinação deste Colegiado através da Resolução em referência, não há outra alternativa senão manter a glosa sobre tais créditos.

### **Conclusão**

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada 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. 47 do Anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de acolher os Embargos de Declaração para sanar a contradição apontada, com atribuição de efeitos infringentes, para afastar a incidência da Súmula CARF nº 01, resultando no conhecimento do

Recurso Voluntário com relação ao direito creditório sobre as despesas com combustíveis, lubrificantes, encargos de depreciação de veículos, gastos com borracharia, pneus e câmaras, manutenção de veículos, peças de reposição, lavagem de veículos e caminhões-tanque e rastreamento (monitoramento em tempo real da frota) e, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator

