



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 13116.000867/2007-94
Recurso Voluntário
Acórdão n° 3301-009.441 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de dezembro de 2020
Recorrente MINERAÇÃO SERRA GRANDE S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2007

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO.

Os recursos administrativos apresentados pela recorrente, demonstrando compreensão da descrição dos fatos contida na autuação e enfrentando as imputações que lhe são feitas, afastam a alegação de nulidade por cerceamento de defesa, não restando caracterizado óbice ao exercício do direito de defesa. Inexistindo qualquer das hipóteses previstas no artigo 59 do Decreto n° 70.235/72 e observados todos os requisitos do artigo 10 do mesmo diploma legal, não há que se falar em nulidade da autuação.

CONCEITO DE INSUMOS. CRÉDITO DAS CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS.

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

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.

COMPENSAÇÃO. AUSÊNCIA DE LIQUIDEZ E CERTEZA. NECESSIDADE DE JUNTADA DE ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL COMPLETA.

Na ausência de elementos probatórios que comprovem o pagamento a maior, torna-se mister atestar o inadimplemento dos requisitos de liquidez e certeza,

insculpados no art. 170 do CTN. É imperativa a juntada completa de elementos de escrituração contábil, apta a lastrear a compensação perquirida.

PRODUÇÃO ADICIONAL DE PROVAS. DESNECESSIDADE. TRANSCURSO REGULAR DO PAF E EXERCÍCIO PLENO DO DIREITO DE DEFESA.

Havendo hígido transcurso do PAF, oportunizando-se ao Contribuinte a plena demonstração de seu direito e juntada de acervo probatório, não há que ser deferido pleito de diligência posterior. Esta se presta apenas a casos de última necessidade, em que há demonstração de razoável dúvida quanto ao direito vindicado e seu apontamento. Se o Recorrente não juntou provas suficientes ao longo da instrução processual, o fez por conta e risco e pura liberalidade

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Breno do Carmo Moreira Vieira - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ari Vendramini, Marcelo Costa Marques D Oliveira, Marco Antonio Marinho Nunes, Salvador Candido Brandao Junior, Jose Adao Vitorino de Moraes, Semiramis de Oliveira Duro, Breno do Carmo Moreira Vieira, Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão n.º 03-35.609, proferido pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade.

Por representar acurácia na análise dos fatos, faço uso do Relatório do Acórdão *a quo*:

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento de pretensão crédito de Cofins (não-cumulativa), apurado no final de cada trimestre do ano-calendário 2007, no valor total de R\$ 3.008.383,33, oriundo de exportação de mercadorias para o mercado externo, consoante o artigo 5º, § 1º, da Lei nº 10.637, de 2002, bem como a sua compensação com débitos tributários confessados nas Dcomp listadas no item 2 do despacho decisório.

A autoridade administrativa competente, após os procedimentos de praxe, examinou a questão e no despacho decisório (fls. 775 a 795) reconheceu parcialmente o crédito pleiteado e, em consequência, homologou as compensações realizadas nas Dcomp, relacionadas no item 2, até o limite do crédito reconhecido.

A contribuinte tomou ciência do despacho decisório, em 09/09/2008 (AR – fl. 805). Inconformada, por intermédio de seu procurador (Elcio Costa Alvizi), apresentou, em 08/10/2008, manifestação de inconformidade (fls. 808 a 818), na qual transcreve os fatos, síntese da decisão questionada e alega que a decisão está equivocada nos seus fundamentos devendo ser reformada com base nos seguintes argumentos sintetizados:

1.1 DAS RAZÕES PARA A REFORMA DA DECISÃO RECORRIDA:

- para obtenção do ouro em barras, com 99,999% de pureza, depende da aquisição de maquinário pesado, equipamentos industriais, benfícios de produtos químicos utilizados nas etapas do processo de extração e de beneficiamento do ouro em barras. Porém, a Fiscalização entendeu que ela tem como atividade-fim a produção de barras de ouro para exportação, utilizando o minério (ouro) como matéria-prima, para si mesma;

- o fiscal concluiu, então, que ela desenvolve duas atividades distintas: a extração do minério, em seu estado bruto, e a de produção de barras de ouro (beneficiamento do bem a ser comercializado). Como consequência, pretende lhe compelir a retirar da base insumos que geram créditos na apuração da Cofins não-cumulativa, ou seja, os insumos empregados (fls. 345-346) nas fases de extração e de classificação da rocha;

- na espécie, o melhor direito não presta socorro à ação fiscal, de forma que a cobrança tributária pretendida não se encontra adequada, o que deverá conduzir à total improcedência da decisão fiscal;

1.2 DOS PRINCÍPIOS DA VERDADE MATERIAL E DO FORMALISMO MODERADO:

- o processo administrativo é regido, dentre outros princípios, pelos da verdade material e do formalismo mitigado. Consoante ensinamentos doutrinários, o primeiro cuida-se de princípio específico do processo que tramita na seara administrativa, diferenciando-o, neste particular, do processo civil, e consiste na necessidade de se buscar descobrir os fatos verdadeiramente ocorridos;

- o formalismo moderado, traduz-se no prestígio a ser oferecido à essência dos fatos, independentemente da forma de manifestação destes. Cuida-se de diretriz para a qual devem atentar os vários atores do processo administrativo e, nesta medida, se vincula ao princípio anterior, viabilizando-o em determinadas situações;

- esta realidade é válida para contendas administrativas ocorridas. Não por acaso são encontrados, na Jurisprudência administrativa, precedentes com base nos quais se percebe que a perseguição na verdade material é prestigiada e deve ser concretizada, ou seja, traduzida em atos e, como exemplo, transcreve ementa de jurisprudência administrativa;

- atestado seu sólido embasamento demonstrará a sua legitimidade para apropriação e utilização dos créditos da Cofins não-cumulativa relativos aos insumos (fls. 345-346) empregados nas fases de extração e de classificação da rocha, o que se abordará nas próximas linhas;

1.3 DAS ATIVIDADES DE OBTENÇÃO DO OURO EM BARRAS:

- a diferença entre o minério (rocha na qual se incrusta o metal a ser processado) e o metal puro ou preparado para ser utilizado são duas coisas absolutamente distintas, quer quanto ao seu aspecto e propriedade físicas (mistura de elementos químicos); quer quanto à sua utilidade ou seu valor econômico;

- o ouro não se apresenta na natureza na forma e grau de pureza como os produtos produzidos, bem como não tem a mesma utilidade. Por certo, não se pode afirmar que a rocha extraída da mina tem a mesma finalidade do produto acabado. Uma barra do metal ouro, não tem o mesmo destino e fim de uma rocha com o mesmo peso, que contenha o elemento químico ouro, extraída da mina. Nenhuma indústria adquire as rochas retiradas da mina para produzir anéis ou pulseiras;

- não pode ser retirada da mina através do processo como de garimpagem, posto que o minério não se encontram concentrado nas rochas, na forma de pepitas. Nesta o teor de metal contido no minério é tão alto que não requer processo industrial, diferentemente do seu processo;

- por definição do artigo 36 do Código de Mineração aprovado pelo Decreto-Lei n.º 227, de 1.967, alterado pela Lei n.º 9.314/96, lavra é "o conjunto de operações coordenadas objetivando o aproveitamento industrial da jazida, desde a extração de substâncias minerais úteis que contiver, até o beneficiamento das mesmas";

- realmente, a execução de uma exploração mineral (mina) é composta por um conjunto de seqüência ordenada de etapas e o processo produtivo consiste de uma série de operações, começando com a extração do minério de ouro, sendo submetido a várias etapas de beneficiamento, sendo o estágio final o da aglutinação das microscópicas partículas para serem refinadas através de um processo eletrolítico e purificadas e posteriormente fundidas em barras, com um teor elevado de pureza;

- o processo produtivo, refere-se ao conjunto de operações integradas de extração e de beneficiamento do minério de ouro, até a obtenção do ouro em barras, assim, não há se falar em desenvolvimento de duas atividades distintas - uma de extração de minério e outra relativa ao beneficiamento do ouro;

- consoante os artigos 38 e 39, do Código de Mineração, para o exercício da atividade de extração e de beneficiamento do minério, a mineradora está obrigada a elaboração de um Plano de Aproveitamento Econômico da jazida, inclusive com a descrição das instalações e de beneficiamento, e não apenas da etapa da extração, ou somente da etapa de beneficiamento, como se fossem atividades separadas;

- pela conjugação dos artigos 36, 38 e 39, resta cristalino que as etapas de extração e de beneficiamento do minério são seqüencialmente integradas, sendo inaceitável considerar estas etapas do processo como duas atividades separadas, como quis fazer crer a criação inventiva do fiscal notificante, mesmo porque jamais se obterá de terceiros o minério bruto objetivando um posterior beneficiamento;

- não desenvolve uma atividade de extração do minério e outra atividade de beneficiamento de ouro, como se dois produtos distintos fossem, de modo que a pretensão do fiscal notificante fere literalmente as disposições definidas nos artigos 36, 38 e 39, do Código de Mineração e, como a fiscalização está adstrita à Lei no sentido formal, a notificação fiscal não pode prosperar como decreto para lhe impor imposição tributária.

1.4 DOS CRÉDITOS GLOSADOS:

- os créditos de Cofins não-cumulativa glosados, todos são relacionados aos insumos e bens efetivamente consumidos ou desgastados em contato direto com o minério de ouro, na etapa de extração do minério - repita-se, uma das primeiras etapas do processo de mineração para separação das partículas de ouro do minério;
- a etapa de extração do minério de ouro, inegavelmente compõe o ciclo de operações integradas de obtenção do ouro em barras, o que elimina a tese inventiva desenvolvida pelo fiscal notificante com o propósito único e exclusivo de lhe tributar por via oblíqua, ou seja, retirando-lhe os créditos legítimos de Cofins não-cumulativa decorrente da aquisição de insumos e outros bens utilizados em contato direto com o minério extraído;
- todos os insumos utilizados na etapa de extração e de classificação da rocha, descritos nos itens 23, 25 e 26 da decisão recorrida, devem ser mantidos na base de insumos que geram créditos na apuração da Cofins não-cumulativa;
- também devem ser mantidos os créditos insumos com dispêndios de materiais e serviços aplicados na etapa beneficiamento do ouro (item 27);
- os créditos de insumos sobre serviços de transporte prestado pela BRINKS Segurança e Transporte de Valores Ltda., para remessa do produto "bullion" para beneficiamento final em empresa especializada localizada na cidade de Nova Lima – MG (item 28) da decisão recorrida;
- os créditos de insumos sobre serviços referenciados no item 29 da decisão recorrida que se referem à etapa de escavação das rochas de minério de ouro;
- os créditos de insumos com dispêndio de transporte de remoção e movimentação do minério de ouro, bem como do rejeito nas diversas etapas do processo produtivo, descrito no item 31 da decisão recorrida;
- o crédito de insumo de energia elétrica descrita no item 30 da decisão recorrida, consumida na etapa de extração do minério de ouro, e
- os créditos de insumo sobre os encargos de depreciação descritos no item 32 da decisão recorrida, referentes a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado utilizados efetivamente na etapa de extração do minério.

No pedido, requer o provimento da manifestação de inconformidade, para que seja conhecida integral insubsistência da decisão recorrida e o restabelecimento dos créditos glosados. Requer ainda seja convalidado os procedimentos de compensações efetuadas com os referidos créditos.

Percebe-se, pois, que a Autoridade Fiscal entende haver duas atividades distintas: a extração do minério (em estado bruto) e a produção de barras de ouro (beneficiamento). Assim, haveria uma cisão no processo produtivo: um seria a lavra do metal precioso e o outro a fabricação do bem a ser comercializado (barra de ouro).

Ato seguinte, a DRJ opinou por julgar improcedente o pleito do Contribuinte. O Acórdão assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

Ressarcimento de Crédito de Cofins/Compensação

Crédito presumido - Há condição imposta para o aproveitamento dos créditos da Cofins gerados por insumos, não podendo o termo "insumo" ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para as atividades da empresa, mas, tão-somente, aqueles bens (não incorporados ao ativo imobilizado) e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes e serviços de manutenção, sejam efetivamente aplicados ou consumidos na fabricação ou produção de bens destinados à venda ou utilizados na prestação de serviço.

Compensação - A compensação de débitos tributários somente poderá ser autorizada com crédito líquido e certo. *In casu*, não há crédito reconhecido para compensar os débitos remanescentes confessados nas declarações de compensação.

Manifestação de Inconformidade Improcedente**Direito Creditório Não Reconhecido**

Conforme se extrai do teor da decisão supramencionada, houve o acatamento fulcral à conclusão alcançada pela Fiscalização. Quanto ao mais, o Voto conduziu sua trilha no sentido de não enquadrar como insumos os créditos pleiteados pelo Contribuinte, bem como, nos eventuais casos permitidos em lei, destacar não haver provas suficientes a sustentar o requerimento carreado à Manifestação exordial.

Por fim, em sede de Recurso Voluntário, o Contribuinte reitera os argumentos veiculados em sua defesa. Por primeiro, alega que sua defesa não foi apreciada devidamente, haja vista a ausência de constatação referente à unicidade do processo produtivo do ouro. Dessa forma, a DRJ teria se baseado em premissa falsa, "*dividindo o processo produtivo em dois, afirmando que a matéria-prima para produção de barras de ouro é o minério de ouro, etc*". Em essência,

(...) Como prova desta afirmação, vejamos que, ao considerar somente o "beneficiamento" como processo produtivo do ouro, toda e qualquer mercadoria (insumo) utilizada na "extração do minério" não geraria créditos da COFINS, por supostamente não estar em contato com o ouro, produto a ser comercializado.

Ocorre que ouro é ouro desde sua origem, ou seja, desde a extração do minério de ouro até a produção de barras de ouro, o ouro não altera suas propriedades químicas. Ocorre apenas a transformação física, ou seja, o ouro finamente disseminado no minério é agrupado para transformação em barras.

Isto posto, refutando a falsa premissa de que a "extração de minério" não constitui processo produtivo, refutadas estarão as glosas perpetradas nos créditos devidamente apropriados de insumos utilizados na fase de extração do minério de ouro (minério com ouro finamente disseminado).

Em seguida, reitera que lhe cabe direito aos créditos apurados desde sua etapa extração do minério, eis que o processo de fabricação seria uno. E que a exploração mineral seria divisível em várias etapas, as quais compõem parte de um todo, cujo início ocorre com a pesquisa e exploração e o final se dá com a efetiva fundição do metal. Nessa esteira, sustenta que o próprio Código de Mineração robustece tal fato. Quanto ao mais, requer seja realizada perícia técnica para comprovar o que alega (e indica seus quesitos em anexo ao Recurso).

Em seu desfecho, o Contribuinte requer a reversão das glosas efetuadas, pois entende que todos os créditos pleiteados são insumos e bens efetivamente consumidos ou desgastados em contato direto com o ouro, em todas as etapas da produção. Apresenta, por fim, “justificativa técnica – da unicidade do processo produtivo do ouro”, elaborado por profissional competente. De arremate, requer sejam ponderados os princípios do formalismo moderado e da verdade material, bem como a realização de perícia técnica.

É o que cumpre relatar.

Voto

Conselheiro Breno do Carmo Moreira Vieira, Relator.

O Recurso Voluntário atende aos pressupostos de admissibilidade extrínsecos e intrínsecos. Demais disto, observo a plena competência deste Colegiado, na forma do Regimento Interno do CARF. Portanto, opino por seu conhecimento.

Breve introito fático

O caso em tela trata essencialmente de glosas que decorreram segregação do procedimento da extração do ouro, conforme compreendido pela Fiscalização como duas etapas independentes e, portanto, com características particulares para fins de aferição de créditos:

- (i) uma etapa seria a **mineração e lavra** do ouro;
- (ii) a outra etapa seria o **beneficiamento** do ouro.

O Contribuinte, por sua vez, advoga pela unicidade do processo produtivo, sendo todas as etapas interligadas e inseparáveis.

Tendo como panorama basal esta divisão, a Fiscalização subsequentemente avaliou o acervo probatório atinente às etapas do processo produtivo. Para melhor demonstração casuística, transcrevo os trechos mais relevantes do Despacho Decisório (e-fls. 779 a 799):

20. Aqui, precisamos esclarecer alguns pontos fundamentais, para entender quais insumos podem gerar créditos nos DACONS da Serra Grande. O contribuinte tem como atividade-fim a produção de barras de ouro para exportação, utilizando o minério como matéria-prima. Com relação a este minério de ouro, o contribuinte fornece para si mesmo. Está claro, então, que há duas atividades distintas desenvolvidas pela Serra Grande: a de extração do minério, em seu estado bruto, e a de produção de barras de ouro (o beneficiamento, que significa, verdadeiramente, a fabricação do bem a ser comercializado).

21. A descrição das atividades desenvolvidas em Crixás — GO (parágrafo 7, acima) nos permite asseverar que, até a estocagem, o que se maneja são varias toneladas de rocha (material in natura), das quais apenas uma pequena parcela será convertida em ouro. Ressalte-se, ainda, que em parte considerável da rocha extraída não há ouro algum (estéril). Assim, estas etapas estão dentro da atividade de mineração (extração), cujos insumos, segundo a legislação supracitada, não se confundem com aqueles utilizados na produção do bem que será vendido (barras de ouro).

22. Depois da atividade de extração, outros procedimentos serão necessários, de forma a . produzir o que se pretende comercializar (atividade de beneficiamento, esta sim considerada na apuração da COFINS). Sendo assim, o contribuinte utilizou créditos indevidos, na linha "Bens Utilizados Como Insumos", pois só na atividade de beneficiamento é que se pode conseguir que algum material (insumo) exerça a ação direta sobre o produto em fabricação (ouro refinado, em barras) demandada pela IN SRF 404, de 12/0312004 (parágrafo 12, acima), na conceituação de "insumos utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda".

(...)

25. A descrição das atividades de Crixás (GO), no parágrafo 7 acima, em conjunto com as máquinas e equipamentos apresentados (fls. 219-225 e 276-283), mostra que os combustíveis e lubrificantes listados pelo contribuinte (gasolina, óleo diesel, e óleo lubrificante) não são utilizados na atividade de produção de barras de ouro, mas sim na atividade de extração do minério, logo, de acordo com a IN SRF 404/2004, também não geram créditos na apuração da COFINS, nem mesmo como insumos indiretos. Desta forma, devem-se retirar da apuração apresentada nos DACONS de 2007, mês a mês, os créditos relativos a combustíveis e lubrificantes. Os valores a abater são os seguintes:

(...)

26. Os documentos apresentados pelo contribuinte não são suficientes para respaldar os créditos relativos aos "materiais de fusão e refino" utilizados na etapa que se desenvolve em Nova Lima (MG). Questionado sobre o que significam estes insumos, através da intimação 0355/08-SARAC/DRF-ANÁPOLIS/GO, de 04/06/2008 (fl. 304, item 7), respondeu que "trata-se de material aplicado no refino do 'bullion' por cloração e eletrólise para transformação em barras para comercialização, cujo teor é de 99,99% de ouro" (fl. 347).

(...)

27. Apresentou cópias de notas fiscais (fls. 467-479) emitidas pela Anglogold Ashanti, nas quais os itens vendidos estão descritos, de forma reduzida, como "MAT. E SERV. APLICADOS NA INDUSTRIALIZAÇÃO". Não temos como aproveitar tais créditos, pela falta de detalhamento dos itens que a Serra Grande estava adquirindo. As exclusões são as seguintes:

(...)

28. Finalizando a linha "Bens Utilizados Como Insumos", o contribuinte incluiu alguns fretes". Neste caso, os documentos emitidos pela BRINKS Segurança e Transporte de Valores Ltda não descrevem o item transportado, nem a origem e o destino da carga. O serviço é descrito apenas como "Transporte de Valores Nacional" (fls. 404, 412, 416, 423, 426, 430, 439, 445, 452, 459, 462 e 464). Como, praticamente , toda a produção é exportada, podemos afirmar que este frete está relacionado a alguma necessidade operacional da Serra Grande, e não é aquele contratado para entregar o produto vendido ao cliente, com

ônus suportado pelo vendedor (previsto na IN SRF 40412004). Portanto, não temos como ratificar os créditos oriundos destes fretes. Os valores a excluir são os seguintes:

(...)

30. As despesas com energia elétrica foram devidamente comprovadas, com notas fiscais (fls. 228-249 e 285-302), e estão todas incluídas na apuração da COFINS, segundo a legislação vigente (de artigo 82, inciso II, alínea "a", da IN SRF 404/2004 citada no parágrafo 12, acima).

31. Os "Aluguéis de Máquinas e Equipamentos" (fls. 527-606) estão abarcando alguns serviços, indevidamente. São "transportes de rejeitos", na maior parte. Precisam ser retirados da apuração, porque também não poderiam figurar entre os "Serviços Utilizados Como Insumos". Os itens a retirar estão na planilha da folha 774, e os valores, em resumo, são:

(...)

32. Na apuração dos créditos dos "encargos de depreciação relativos a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado para utilização na produção de bens destinados à venda" (fls. 219-225 e 276-283), incluíram-se alguns itens que não são aplicados na atividade de beneficiamento (produção das barras de ouro para venda), e não devem gerar créditos, porque estão fora do especificado no artigo 3º 2, inciso VI, da Lei n.º 10.833/2003 (com redação dada pela Lei n.º 11.196/2005). São itens como caminhões fora-de-estrada, jumbos, pás carregadeiras, escavadeiras, perfuratrizes, tratores agrícolas, entre outros, utilizados na atividade de extração, e que separamos numa planilha específica (fls. 767-773). Os créditos estornados são os seguintes:

(...)

35. Desta forma, com base nos documentos anexados aos autos, na legislação citada, e nas pesquisas efetuadas em nossos sistemas, proponho HOMOLOGAR PARCIALMENTE as compensações analisadas no presente processo, com base nos créditos demonstrados no parágrafo 34, acima.

1. Do cerceamento do direito de defesa por ausência de apreciação de matéria de fato em Manifestação de Inconformidade

Conforme relatado, o Contribuinte alega que a DRJ não apreciou o tema como deveria, eis que compreendeu que o processo produtivo do ouro não era uno.

Contudo, sua percepção não merece guarida.

A compreensão do tema – seja por uma vertente, seja por outra – não significa que o direito de defesa foi malferido. Trata-se de predicado inerente à dialética processual, em que o interlocutor (autoridade administrativa) erige seu convencimento conjugando os fatos e as normas. Se neste mister ocorre divergência frente àquela percepção do Contribuinte, isso claramente não implica violação ao direito de defesa.

Ademais, anoto que o presente PAF encontra-se cunhado pela absoluta observância da legalidade desde sua gênese. Nesse espeque, tanto a análise da Unidade de Origem quanto o Acórdão da DRJ guardaram estrita observância aos ditames legais, prevendo em seus respectivos teores, todas as informações necessárias à defesa do Contribuinte e a perfeita inteligência da casuística. Somando-se a isso, o Recorrente falhou em demonstrar eventual enquadramento nos termos do art. 59 do Dec. n.º 70.235/72.

É de se concluir inequivocamente que o presente Processo Administrativo respeitou por completo todo regimento normativo, e queda-se livre de máculas inerentes ao direito de defesa.

2. Do Conceito de insumo

Antes de avaliar detidamente os assuntos acima, impera exibir que o *thema decidendum* aborda a essência do que pode ser configurado *insumo*, e qual a amplitude de sua creditação na matriz tributária da não-cumulatividade. Nessa senda, sem maiores delongas ou redundâncias desnecessárias, é fundamental que se tenha em consideração os termos do REsp 1.221.170 (julgado sob o rito do art. 543-C do antigo CPC, e alusivo à indústria de alimentos), em que o STJ definiu que o conceito de insumo, para fins de constituição de crédito de PIS e de

COFINS, deve observar o critério da *essencialidade* e *relevância*, considerando-se a imprescindibilidade do item para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo sujeito passivo. Vide a ementa do indigitado Acórdão (publicado em 24/04/2018):

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custos e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Nessa esteira, cunhou-se a ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF n.º 247 e n.º 404, de tal modo que as despesas e custos essenciais à atividade do Contribuinte devem implicar, como regra, no seu respectivo abatimento na base de cálculo. Assim, o binômio da “essencialidade e relevância” acaba por atingir uma ampla gama de elementos aplicados na cadeia produtiva de determinada atividade. E, por assim ser, a dimensão conceitual de insumo merece ser vista caso a caso, para que não ocorra ultraje nem aos ditames do Acórdão do Tribunal da Cidadania, tampouco aos regramentos normativos internos da RFB (COSIT/RFB N.º 05/2018, e Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF).

Observa-se, pois, que tal inteligência jurisdicional vislumbrou alcançar a ampla escala de elementos utilizados nos processos produtivos, mas não de forma irrestrita. Assim, a casuística proporciona ao Contribuinte a segurança de que seus insumos serão efetivamente avaliados como tanto, desde que essenciais e relevantes em sua atividade. Logo, evita-se igualmente uma espécie de regresso *ad infinitum*, efetuando-se um corte dogmático pela exegese da legislação. Este, por sua vez, resolveria a situação pragmática quase que como a evitar um

impasse semelhante ao do *Teorema de Agripa* (referido na Filosofia Cética como um impasse decorrente de três alternativas, sendo nenhuma delas aceitável à meta de demonstrar fundamento filosófico para uma teoria: regressão infinita; escolha arbitrária; e petição de princípio ou argumento de autoridade).

Por óbvio, os termos do Acórdão do REsp 1.221.170 foram doravante acompanhados pelo CARF, em estrita observância do comando de seu regimento (art. 62, §1º, inciso II, alínea "b" e §2º, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015). Cito como exemplo:

- a. Acórdão n.º 9303-010.107, Rel. Cons. Tatiana Midori Migiyama, sessão de 11 de fevereiro de 2020

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

Ano-calendário: 2006

CONCEITO DE INSUMOS. CRÉDITO DAS CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS.

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Nessa linha, deve-se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre a (i) aquisição das embalagens utilizadas, eis que protegem a integridade da maçã e ainda possuem objetivo promocional, tanto do produto como da marca utilizada; (ii) aquisição de combustíveis e lubrificantes utilizados nos transporte dos produtos e (iii) depreciação sobre carretão com rolete e registrador eletrônico de temperatura, eis que utilizados na produção de maçã.

- b. Acórdão n.º 9303-010.118, Rel. Cons. Rodrigo da Costa Pôssas, sessão de 11 de fevereiro de 2020

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2007

CONCEITO DE INSUMOS. CRÉDITO DAS CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS.

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Nessa linha, deve-se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre a (i) aquisição das embalagens utilizadas, eis que protegem a integridade da maçã e ainda possuem objetivo promocional, tanto do produto como da marca utilizada; (ii) aquisição de combustíveis e lubrificantes utilizados nos transporte dos produtos e (iii) depreciação sobre carretão com rolete e registrador eletrônico de temperatura, eis que utilizados na produção de maçã.

Portanto, considerando como base o pressuposto exibido acima, ter-se-á a subsequente análise dos pontos em debate na presente instância recursal.

3. Da glosa de créditos

Quanto ao sumo meritório, entendo não haver razão ao Contribuinte. E tal motivo funda-se essencialmente na ausência de elementos probatórios aptos a corroborar suas afirmações.

Nesse sentido, anoto que o Recorrente faz uma análise assaz superficial de sua casuística; confesso, outrossim, que busquei nos autos todos os pormenores técnicos e documentais que seriam aptos a chancelar a inteligência defensiva, mas não foi possível detectá-los. De tal sorte, constrói-se a defesa sob panoramas amplos (e por vezes até genéricos), sendo impossível propiciar ao julgador elementos robustos que venham acompanhar-lhe em convencimento.

Ora, impende recordar que o ônus da prova recai sobre o contribuinte interessado, que deve trazer aos autos elementos que não deixem nenhuma dúvida quanto ao fato questionado. A respeito do tema, dispõe o Código de Processo Civil, em seu art. 333:

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Contudo, a despeito de saber desde a gênese a razão da negativa de seu crédito, o Recorrente não trouxe aos autos os elementos que viessem a chancelar seu direito. Nem mesmo o laudo técnico apresentado logrou detalhar o procedimento de produção do Contribuinte, tampouco o detalhamento dos insumos utilizados em cada etapa.

Portanto, entendo que quaisquer discussões além desse aspecto figurariam como mera retórica, eis que ausente a viga-mestra construtiva de todo aproveitamento de crédito, qual seja: o efetivo enquadramento fático-normativo do insumo e a demonstração de sua correta escrituração fiscal.

4. Considerações sobre a necessidade de comprovação de liquidez e certeza

Já no que cinge aos requisitos formais inerentes ao PER/DCOMP, conforme bem ressaltado no Acórdão de piso, é necessário que se apresente supedâneo probatório apto a corroborar a liquidez e certeza do direito creditório (art. 170 do CTN).

Nessa trilha, para que se tenha a compensação torna-se necessário que o Contribuinte comprove que o seu crédito (montante a restituir/compensar) é líquido e certo. Cuida-se de *conditio sine qua non*, isto é, sem a qual aquela não pode ocorrer. O encargo probatório do crédito alegado pela Recorrente contra a Administração Tributária é especialmente dela, devendo comprovar a mencionada liquidez e certeza.

Portanto, não vejo como encampar a vertente intelectual do Recorrente; sabe-se que a verdade material se prende, justamente, à observância do plexo probatório presente aos

autos, de modo que o Julgador procede sua avaliação com estrito rigor factual. Nesse espeque, mister ressaltar que o Contribuinte não traz ao PAF as escriturações contábeis e fiscais completas, o que esvazia seu pleito. Foi justamente esse o vértice decisório da DRJ, ao qual também me filio, expressando sintonia à já mencionada verdade material.

Quanto ao mais, em contraponto à tese defensiva, sabe-se que seus documentos ora acostados em Recurso Voluntário são de produção unilateral, desprovidos de carga probatória suficiente a lastrear o pleito compensatório. Logo, a instrução processual deve ser acompanhada de escrituração contábil completa, a qual ofereça ao Julgador a possibilidade de ampla análise da composição creditória. Contudo, reitero, tal aspecto não se mostra presente neste PAF, sendo que, nem mesmo em sede recursal, a Recorrente acostou a integralidade das provas necessárias a corroborar seu direito.

Sendo assim, vale apontar que o posicionamento consolidado no CARF é justamente no sentido oposto àquele defendido pelo Contribuinte, conforme relaciono abaixo:

- a. Acórdão n.º 3001-000.868, sessão de 13/06/2019, Rel. Cons. LUIS FELIPE DE BARROS RECHE

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007

PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. CERTEZA E LIQUIDEZ DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ÔNUS DA PROVA.

É do Contribuinte o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito pretendido compensar. a simples apresentação de DCTF retificadora não possibilita concluir pela existência do direito creditório.

- b. Acórdão n.º 3001-000.867, sessão de 13/06/2019, Rel. Cons. LUIS FELIPE DE BARROS RECHE

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2014

COMPENSAÇÃO. RETIFICAÇÃO DE DCTF POSTERIOR AO DESPACHO DECISÓRIO. AUSÊNCIA DE PROVAS DO ERRO COMETIDO. NÃO HOMOLOGAÇÃO.

A retificação da DCTF realizada após a emissão do despacho decisório não impede o deferimento do pleito, desde que acompanhada de provas documentais hábeis e idôneas que comprovem a erro cometido no preenchimento da declaração original.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2014

PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. CERTEZA E LIQUIDEZ DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ÔNUS DA PROVA.

É do Contribuinte o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito pretendido compensar. Cabe ao julgador, na busca da verdade material, verificando estar minimamente comprovado nos autos o pleito do sujeito passivo, solicitar documentos complementares que possam auxiliar a formação de sua convicção, de forma subsidiária à atividade probatória já desempenhada pelo interessado.

c. Acórdão n.º 3003-000.346, sessão de 13/06/2019, Rel. Cons. VINICIUS GUIMARÃES

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/06/2005 a 30/06/2005

DCTF. ERRO. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

A alegação de erro na DCTF, a fim de reduzir valores originalmente declarados, sem a apresentação de documentação suficiente e necessária para embasá-la, não tem o condão de afastar despacho decisório.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Instaurado o contencioso administrativo, em razão da não homologação de compensação de débitos com crédito de suposto pagamento indevido ou a maior, é do sujeito passivo o ônus de comprovar nos autos, tempestivamente, a certeza e liquidez do crédito pretendido compensar. Não há como reconhecer crédito cuja certeza e liquidez não restou comprovada no curso do processo administrativo.

ANÁLISE DAS PROVAS PELO JULGADOR. NULIDADE DA DECISÃO. IMPROCEDENTE.

Não há que se falar em ofensa aos princípios da verdade material, estrita legalidade, razoabilidade e proporcionalidade, quando a autoridade julgadora apreciou as provas dos autos e não encontrou elemento capaz de infirmar débito constituído.

DIREITO DE DEFESA. OFENSA NÃO CARACTERIZADA. NULIDADE DA DECISÃO. IMPROCEDÊNCIA.

Não há que se cogitar em nulidade do auto de infração: (i) quando o ato preenche os requisitos legais, apresentado clara fundamentação normativa, motivação e caracterização dos fatos; (ii) quando inexistente qualquer indício de violação às determinações contidas no art. 59 do Decreto 70.235/1972; (iii) quando, no curso do processo administrativo, há plenas condições do exercício do contraditório e do direito de defesa, com a compreensão plena, por parte do sujeito passivo, dos fundamentos fáticos e normativos da autuação. Quando a decisão administrativa encontra-se devidamente motivada, com descrição clara dos fundamentos fáticos e jurídicos, não há que se falar em violação à ampla defesa e contraditório, sobretudo quando resta demonstrado que o sujeito passivo atacou, em seus recursos, os fundamentos da decisão.

PRODUÇÃO DE PROVAS E JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS. INEXISTÊNCIA DE AMPARO LEGAL.

Na ausência de elementos que configurem alguma das três hipóteses elencadas no § 4º do art. 16 do Decreto n.º 70.235/72, inexistente amparo legal para o acatamento de produção de provas e juntada de documentos em momento posterior à apresentação da impugnação. Não há que se falar em diligência ou perícia com relação à matéria cuja prova deveria ser apresentada já em sede de impugnação. Procedimentos de diligência ou de perícia não se afiguram como remédios processuais destinados a suprir injustificada omissão probatória daquele sobre o qual recai o ônus da prova.

Tal aspecto é de palmar importância quando da ponderação ao item que segue.

5. Do pedido residual de perícia técnica

Por fim, volto a consignar que este PAF ofereceu ao Contribuinte toda oportunidade de edificação probatória, de modo que teve todas as chances de produzir aquilo que

entende por indispensável à garantia de seu direito. De tal sorte, mostra-se absolutamente incabível o pleito residual de provas, eis que cumpridos os ditames do Dec. n.º 70.235/72:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância.

Se não juntou documentos tidos como essenciais à comprovação de seu direito, o Contribuinte o fez com amplo gozo de sua liberalidade para tanto.

Por todo o exposto, a despeito da recalcitrância do Recorrente, não identifiquei qualquer mácula ao presente PAF; quanto ao mais, reitero que a DRJ procedeu com percuciente observância às normas instrumentais, de modo que o Contribuinte furtou-se de juntar os elementos aptos a corroborar sua tese.

Assim sendo, entendo que não há de se reconhecer a homologação pretendida.

Conclusão

Ante o exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Breno do Carmo Moreira Vieira