



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



**Processo nº** 16682.720385/2012-85  
**Recurso** Voluntário  
**Resolução nº** 3201-003.356 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de setembro de 2022  
**Assunto** DILIGÊNCIA  
**Recorrente** RAÍZEN COMBUSTÍVEIS S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o feito em diligência, para que a Unidade preparadora intime o contribuinte para apresentar, no prazo de 45 (quarenta e cinco) dias, podendo ser prorrogado por igual período, (i) nova listagem correlacionando os valores controvertidos com os Dacons declarados e os documentos que lastreiam o crédito, mas tão somente em relação àqueles valores sobre os quais se diverge em sede de recurso voluntário, (ii) justificativa dos motivos das inconsistências, facultada a juntada de laudo técnico, (iii) laudo técnico nos termos do REsp nº 1.221.170, da Nota SEI 63/2018 da PGFN e do Parecer Normativo Cosit nº 5/2018, devendo segregar cada atividade e direito ao crédito de modo pormenorizado, sem prejuízo da solicitação de outros documentos que se mostrarem necessários à solução da lide. Posteriormente, deverá a Unidade preparadora elaborar relatório fiscal conclusivo acerca (i) dos valores declarados a maior no Dacon e a menor na “listagem TI”, verificando-se a existência de lastro documental ao crédito pleiteado, (ii) dos valores declarados a menor no Dacon e a maior na “Listagem TI”, verificando-se a existência de lastro documental ao crédito pleiteado e (iii) dos pretensos créditos de insumos, nos termos do RESP 1.221.170 STJ, do Parecer Normativo Cosit nº 5 e da Nota SEI/PGFN 63/2018. Após, a autoridade administrativa deverá elaborar relatório fiscal conclusivo, dando-se ciência ao contribuinte para sua manifestação, no prazo de 30 (trinta) dias, devolvendo os presentes autos para prosseguimento.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafeta Reis- Presidente

(documento assinado digitalmente)

Laércio Cruz Uliana Junior – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Lara Moura Franco Eduardo (suplente convocado(a)), Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Carlos Delson Santiago (suplente convocado(a)), Laercio Cruz Uliana Junior, Marcio Robson Costa, Helcio Lafeta Reis (Presidente).

## Relatório

Por bem detalhar os fatos do presente PAF, colacionado o relatório DRJ:

**No Despacho Decisório, a autoridade fiscal informa, dentre outras coisas, que:**

"(■■■)

**3 - FUNDAMENTAÇÃO LEGAL QUANTO AO PERCENTUAL DE CRÉDITOS VINCULADOS ÀS RECEITAS (...)**

**5 - AUDITORIA:**

*O trabalho de auditoria consistiu, basicamente, na verificação dos percentuais apurados pela fiscalizada e utilizados nas DACTON; contabilização das receitas que redundaram nos percentuais apurados; contabilização das bases de cálculo dos créditos nas Linhas das Fichas 16A e 16B das DACTON; obtenção de listagem de todas as notas fiscais que totalizaram as Linhas das Fichas 16A e 16B das DACTON e verificação, por amostragem, das notas fiscais listadas que serviram de base à apuração dos créditos não cumulativos de COFINS a fim de podermos ter certeza da liquidez dos créditos pleiteados.*

*Para as avaliações acima discriminadas, lavramos o Termo de Início de Fiscalização que foi recebido na data de 27/04/2012, Em virtude das dificuldades em se obter dados suficientes e necessários à análise do pedido do contribuinte, lavramos cinco Termos de Intimação (Anexo 03) e, aos 20/12/2012, lavramos ainda um Termo de Constatação que informou à fiscalizada que as análises se processariam com base nos documentos apresentados até aquele momento (Anexo 04). Registre-se que, aos 27/12/2012, após o prazo estipulado no referido Termo de Constatação, a fiscalizada ainda apresentou arquivos magnéticos contendo cópias de inúmeras notas fiscais a fim de que fossem utilizadas na presente auditoria. Esses arquivos também foram utilizados na presente auditoria.*

***Em oito meses de trabalhos, foram inúmeros os pedidos do prazo por parte da fiscalizada e há que se ressaltar que tais pedidos foram sempre acatados pela fiscalização.***

*Mesmo assim, a documentação solicitada não foi apresentada em sua totalidade e se mostrou insuficiente à constatação de certeza e liquidez dos créditos pleiteados, como veremos mais adiante.*

*Em vista da relevância do assunto aqui em análise não resta dúvida de que a documentação que embasou o preenchimento das DCTF; DACTON e da PERDCOMP deveria estar à disposição da fiscalização para uma simples conferência de valores. Isso foi ressaltado no Termo de Constatação apresentado.*

*Considerando a legislação de regência, as informações e documentos disponíveis que foram trazidos em resposta às intimações, somados aos dados constantes nos sistemas da RFB, realiza-se a seguir à análise dos créditos da contribuição para o Cofins não cumulativo.*

Fl. 3 da Resolução n.º 3201-003.356 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16682.720385/2012-85

Processo 16682.720393/2012-21 **DRJ/JFA** Acórdão n.º **09-60.952** Fls. 4 *As análises da documentação apresentada e as conclusões obtidas serão explanadas passo a passo.*

*O contribuinte apresentou planilha demonstrando como foram obtidos os percentuais de rateio para os meses em análise (Anexo 05). Note-se no quadro superior da referida planilha que, do total das receitas auferidas, mais de 90% correspondem a operações de revenda de mercadorias.*

*Em suma, os percentuais das receitas não cumulativas, apurados pela fiscalizada no trimestre foram os seguintes:*

*(...)*

#### **6 - ANÁLISE DOS CRÉDITOS (...)**

*As intimações enviadas à fiscalizada visaram, entre outras solicitações, vislumbrar a contabilização de cada um dos montantes acima nos respectivos balancetes da empresa, entretanto, apenas os fretes foram comprovados via balancetes. Todos os demais itens foram conciliados através de relatórios de TI (Tecnologia da Informação), amparados por listagens de notas fiscais referentes a cada rubrica/ Linha das Fichas 16A e 16B das DACON. Da análise das notas fiscais verificamos que os créditos da fiscalizada originam-se primordialmente da revenda de produtos derivados do petróleo. A fiscalizada aufere créditos também na produção e venda de óleos lubrificantes e graxas.*

*A conciliação dos dados de TI x Notas Fiscais pode ser analisada através do Anexo 07.*

*Solicitamos ainda, via amostragem, cópias de notas fiscais para que dessem suporte aos dados apresentados e, certeza da veracidade das bases de cálculo declaradas nas linhas das DACON (vide Termo de Intimação 05). O quantitativo de notas gira em torno de trinta mil notas/mês e a amostragem solicitada visou a que se obtivesse valores máximos em função do menor volume de notas, ou seja, priorizamos os maiores valores transacionados.*

*Passaremos agora à análise dos itens que auferiram bases de cálculo relevantes de crédito à fiscalizada.*

*(...)*

#### **6.1 - BENS PARA REVENDA MERCADO INTERNO (...)**

*No que tange aos créditos referentes a aquisições de Bens para Revenda, como já afirmado, a fiscalizada não acostou os montantes acima devidamente contabilizados através de balancetes. A fim de comprová-los nos apresentou as bases mensais extraídas de relatórios de TI, acompanhados e fulcrados em listagens específicas de notas fiscais que dão sustentação aos montantes extraídos. Tais montantes são os que seguem abaixo.*

*(...)*

*Os valores dos relatórios de TI discriminados na planilha acima refletem os totais das listagens de notas fiscais apresentadas.*

*As diferenças dos Anexos de conciliação (Anexo 07) ocorridas entre os Bens de Revenda e os Insumos, matematicamente, se anulam. Essas diferenças ocorridas entre os totais das Notas Fiscais, nestas parcelas, não afetam a auditoria visto que os montantes declarados nas DACON é que serão considerados em nossas análises.*

*Com base na listagem de notas apresentadas, como já informado, elaboramos uma amostragem para que a fiscalizada nos fornecesse cópias (Anexo 08).*

Fl. 4 da Resolução n.º 3201-003.356 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16682.720385/2012-85

*Poucas foram as cópias de notas apresentadas referentes ao trimestre (Anexo 08). Em não se comprovando a amostragem solicitada, reconheceremos, apenas, o montante das notas que foram comprovadas como sendo passível de creditamento.*

(...)

#### 6.2- BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS(...)

*Pela legislação vigente, geram créditos na sistemática do Cofins não cumulativa, somente os insumos consumidos no processo produtivo. Por oportuno, reproduz-se a seguir o §4º do art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004:*

(...)

*Ressaltamos ainda que, em sintonia com as decisões exaradas pelo CARF, somente deve ser considerado insumo, para fins de creditamento, aquilo que seja inerente ao processo de produção do bem destinado à venda e ao **ato de prestação de um serviço** dos quais decorra uma receita tributada.*

*Então, apenas os dispêndios diretamente ligados aos processos de prestação de serviços e de **fabricação de bens, dos quais decorra o auferimento de uma receita, é que podem ser considerados insumos. Há que existir uma inerência direta entre os dispêndios ocorridos e os processos produtivos e serviços prestados para que se configure direito ao crédito.***

*No presente caso a fiscalizada praticou preponderantemente operações de revenda de mercadorias e, em muito menor proporção, venda de produtos e exportação de mercadorias. Assim sendo, os insumos com direito a crédito devem ter correlação direta com essas operações e nada mais. Foram estas operações que geraram as respectivas receitas e os rateios.*

*Da análise da listagem de notas fiscais apresentadas, de plano, glosamos aquelas que se referem a Operações de Offshore e produtos submarinos posto que as operações de prospecção e exploração de petróleo nada têm a ver com as operações geradoras de crédito do presente caso. Essas notas serão, de plano, desconsideradas/glosadas (Anexo 09).*

*Solicitamos, também por amostragem e nos mesmos moldes praticados quanto aos Bens para Revenda, a apresentação de cópias de notas fiscais de insumos consumidos nos procedimentos de vendas e fabricação.*

*As notas de insumos que foram solicitadas encontram-se no Anexo 10.*

*Em que pesem as glosas acima citadas, a fiscalizada apresentou cópias de apenas algumas das notas fiscais da amostragem, descartando assim a sua credibilidade. Dessa forma, reconheceremos apenas o montante das notas que foram comprovadas como sendo passível de creditamento. As bases de cálculo retificadas de ofício são demonstradas no quadro abaixo:*

(...)

#### 6.3- SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS(...)

*Entretanto, as bases de cálculo desta rubrica no relatório de TI, Anexo 07, discriminam montantes mensais inferiores àqueles das DACON, ou seja, os totais das listagens de notas fiscais apresentadas, não dão suporte às bases informadas nas DACON. Os montantes declarados nas DACON são muito maiores do que o somatório de notas apurado pela fiscalizada. Dessa forma os montantes das DACON não serão considerados, mas sim os montantes da extração de TI da fiscalizada. Vide quadro abaixo.*

Fl. 5 da Resolução n.º 3201-003.356 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16682.720385/2012-85

(...)

*Em análise do creditamento dos serviços utilizados como insumos, cabe o mesmo entendimento aplicado aos bens usados como insumo (INSRFn.º 404, de 2004). A pessoa jurídica pode obter créditos oriundos de aquisições efetuadas no mês, de serviços utilizados como insumo na produção ou na prestação de serviços e, somente geram créditos, as aquisições de serviços utilizados diretamente na produção de bens destinados a venda ou aplicados na prestação dos serviços vendidos pelo contribuinte.*

*Solicitamos, por amostragem e nos mesmos moldes praticados quanto aos Insumos (item 6.2), a apresentação de cópias de notas fiscais de serviços consumidos nos procedimentos de vendas e fabricação. A amostragem das notas de serviços/insumos que foi solicitada encontra-se no Anexo 11.*

*Todas as notas fiscais solicitadas foram apresentadas, entretanto, da análise combinada da listagem das notas fiscais com as cópias das notas de serviços utilizados como insumos que nos foram apresentadas, verificamos que, no período, as notas que se referem a serviços de apoio logístico; portuário; aduaneiro; operações de logística offshore; assistência técnica; despacho aduaneiro; afretamento de embarcações e aeronaves; compra de óleo diesel para navios; equipamentos de perfuração petrolífera e serviços de exploração de petróleo que nada têm a ver com as operações praticadas no presente caso. Verificamos até mesmo inúmeras notas de serviços prestados por empresas não domiciliadas no país, o que é vedado por lei.*

*Analizando não somente a lista de amostragem, mas, todas as notas de serviços como insumos, verificamos que todas elas se mostraram fora de possibilidade de creditamento. Assim sendo, todas as notas de serviços utilizados como insumos serão desconsideradas.*

*Com base no Anexo 07, consideraremos, apenas, os Serviços de Fabricação por encomenda ICOLUB.*

*As bases de cálculo retificadas de ofício são demonstradas no quadro abaixo: (...)*

*6.4- DESPESAS COM ENERGIA ELÉTRICA No tocante às despesas com energia elétrica, constatamos nas listagens das notas fiscais que nos foram apresentadas que inúmeras delas nada informam acerca do CNPJ dos adquirentes e nenhuma delas tem o seu número de referência. Note-se ainda que nas listagens há notas fiscais emitidas pela BR Distribuidora que é distribuidora de petróleo e seus derivados e não produtora de energia elétrica. Todas as notas da listagem foram desconsideradas de plano haja vista a incerteza e generalidade da referida listagem (Anexo 12).*

(...)

*6.5- DESPESAS COM ALUGUÉIS DE IMÓVEIS Sem maiores críticas às listagens de notas fiscais apresentadas, fica registrado apenas que os valores totais das listagens apresentadas são inferiores aos montantes totais declarados nas DACON. Serão considerados os montantes das listas de TI (Anexo 07), conforme quadro abaixo.*

(...)

*6.6- DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA Com relação à estas bases de cálculo, as maiores divergências entre os contribuintes e a RFB reside nas transferências de mercadorias entre bases do mesmo contribuinte. A RFB não aceita o creditamento referente a essas transferências.*

*A fiscalizada, por sua vez, formulou processo de consulta em que lhe foi garantido o direito a esse creditamento para fins de apuração do valor devido a título de PIS e COFINS não cumulativos. Trata-se da Solução de Consulta 497 de 05/12/2005.*

Fl. 6 da Resolução n.º 3201-003.356 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16682.720385/2012-85

(...)

*Tal Solução de Consulta foi revogada pela Solução de Divergência - Cosit - nº 26, publicada na data de 09/06/2008. Portanto, no tocante ao presente período, nada a se comentar acerca destas transferências.*

*A fiscalizada apresentou os balancetes com a contabilização de todos os fretes e das despesas de armazenagem (Anexo 13).*

*Dessa forma, não há retificações a serem realizadas nesta rubrica.*

*Os valores informados nas DACON a título de bases de cálculo das despesas de armazenagem de mercadorias e frete nas operações de venda no período refletem-se no quadro abaixo:*

(...)

#### **6.7- BENS PARA REVENDA - IMPORTAÇÃO(...)**

*Analizando as listagens das notas fiscais do período, encontramos despesas ali enquadradas que devem ser rechaçadas haja vista nem mesmo se tratarem de bens para revenda. Em verdade se tratam de notas fiscais referentes a treinamentos; honorários técnicos e despesas de serviços relacionados à tecnologia de informação, cujo serviço é prestado por empresas estrangeiras e, o seu creditamento é expressamente vedado por lei e explícito no § 4º do art. 8º da IN 404/2004 abaixo transcrito novamente.*

(...)

*Além das citadas glosas, solicitamos, também por amostragem e nos mesmos moldes praticados quanto às demais rubricas, a apresentação de cópias de notas fiscais para uma maior análise. As notas de insumos que foram solicitadas/glosadas encontram-se no Anexo 14.*

*A fiscalizada não apresentou nenhuma nota da amostragem solicitada. (...)*

#### **6.8- BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS IMPORTADOS(...)**

*Verificando as listagens de notas fiscais apresentadas pela fiscalizada, concluímos que nos meses de fevereiro e março, as bases declaradas nas DACON estão erradas, ou seja, foram declaradas com montantes muito superiores aos montantes de notas fiscais que lhes dão suporte. Dessa forma, as bases a serem analisadas são as do quadro abaixo.*

(...)

*Nesta rubrica, ao analisar a listagem das notas fiscais apresentadas, não vislumbramos possíveis glosas.*

*Solicitamos, também por amostragem e nos mesmos moldes praticados quanto às demais A fiscalizada não apresentou **nenhuma nota** da amostragem solicitada. (...)*

#### **7- RECOMPOSIÇÃO DAS BASES DE CÁLCULO E APURAÇÃO DOS CRÉDITOS (...)**

#### **8- APURAÇÃO DOS CRÉDITOS EM FUNÇÃO DAS NOVAS BASES APURADAS (...)**

#### **9- APURAÇÃO DE OFÍCIO DO RESSARCIMENTO OU TRIBUTO DEVIDO (...)**

*Os créditos apurados de ofício, ao serem deduzidos dos valores das contribuições a recolher apuradas no 1º trimestre de 2008 foram integralmente consumidos e não há valores a serem ressarcidos. Há montantes ainda devidos a serem lançados de ofício.*

Fl. 7 da Resolução n.º 3201-003.356 - 3ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16682.720385/2012-85

*Em síntese, constatamos que a fiscalizada não acostou aos autos um conjunto probatório suficientemente capaz de embasar o seu pedido de ressarcimento. Como já explicitado, em se tratando de reconhecimento de direito de créditos tributários, o dever da comprovação recai sobre o sujeito passivo que alega tal direito. A Fiscalização cabe a verificação da existência de fatos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito da interessada, o que foi levado a efeito por intermédio da presente ação efetuada pela Administração Tributária.*

(...)" (n.n)

**O contribuinte foi cientificado do Despacho Decisório em 30/01/2013, por ciência pessoal, e em 01/03/2013 apresentou Manifestação de Inconformidade. Em resumo, assim se pronunciou:**

"(...)

III - NULIDADES (...)

- DA AUSÊNCIA DE RAZOABILIDADE NA EXIGÊNCIA DE APRESENTAÇÃO DE 3.700 NOTAS FISCAIS DE UM UNIVERSO DE 900.000 NOTAS FISCAIS EM 15 DIAS (...)

1112- VÍCIO NA ELEIÇÃO DAS NOTAS FISCAIS PARA FINS DE AMOSTRAGEM - DESCONSIDERAÇÃO DOS VOLUMES DE CRÉDITOS X NÚMEROS DE NOTAS EXIGIDAS PARA AFERIÇÃO DE REPRESENTATIVIDADE (...)

1113- VÍCIO DO CRITÉRIO JURÍDICO ADOTADO - ABANDONO DA AMOSTRAGEM PARA VERIFICAÇÃO INDIVIDUAL SEM A INTIMAÇÃO DA IMPUGNANTE PARA APRESENTAÇÃO DE TODAS AS NOTAS FISCAIS - NULIDADE POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - VERDADEIRO ARBITRAMENTO SEM OBSERVÂNCIA DO PROCEDIMENTO CORRESPONDENTE (...)

1114 - NULIDADE POR AUSÊNCIA DE SEGURANÇA JURÍDICA QUANTO AS BASES SOBRE AS QUAIS DEVERÁ SE MANIFESTAR A IMPUGNANTE PARA FINS DE COMPROVAÇÃO DO DIREITO DE CRÉDITO ORIGINALMENTE PLEITEADO  
IV- DO DIREITO (...)

IV.1 - DO DIREITO AO CRÉDITO DA "CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS" e "COFINS" NA AQUISIÇÃO DE BENS PARA VENDA OU REVENDA, TANTO NAS AQUISIÇÕES NO MERCADO INTERNO QUANTO NAS REALIZADAS POR MEIO DE IMPORTAÇÃO (LINHA 01) (...)

IV.2 - DO DIREITO AO CRÉDITO DA "CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS" E DA "COFINS" NA AQUISIÇÃO DE BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS TANTO OS ADQUIRIDOS NO MERCADO INTERNO QUANTO IMPORTADOS (LINHA 02) (...)

IV.3 - DO DIREITO AO CRÉDITO DA "CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS" E DA "COFINS" NA AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS TANTO OS ADQUIRIDOS NO MERCADO INTERNO QUANTO IMPORTADOS (LINHA 03) (...)

IV.4 - DA HIGIDEZ DOS CRÉDITOS DECORRENTES DE ENERGIA ELÉTRICA (LINHA 04) - PREVISÃO LEGAL - DESCABIMENTO DA GLOSA INTEGRAL (...)

IV.5 - DA IMPOSSIBILIDADE EM DESCARTAR AS INFORMAÇÕES CONSIGNADAS EM "DACON" - HIGIDEZ DOS CRÉDITOS DECORRENTES DE DESPESAS COM ALUGUÉIS (LINHA 05)

(...)

V- ALTERNATIVAMENTE - ELEIÇÃO DE NOVA AMOSTRAGEM ANTE AS DEFICIÊNCIAS DAQUELA REALIZADA - AUSÊNCIA DA PROPORCIONALIZAÇÃO EM RELAÇÃO AS NOTAS FISCAIS APRESENTADAS DIANTE DO VOLUME TOTAL - VÍCIO NO CRITÉRIO JURÍDICO ADOTADO - MAJORAÇÃO INDEVIDA DA AUTUAÇÃO (...)

VI- DA DILIGÊNCIA(...)

VII- CONCLUSÕES Ao longo da Manifestação de Inconformidade, a REQUERENTE pôde demonstrar, por vários meios, as nulidades que fulminam o "Despacho Decisório" ora combatido, bem como as razões de mérito que determinam a homologação integral dos créditos nela pleiteados.

Restou demonstrado, portanto, que, em sede de preliminar, diversas nulidades maculam integralmente e, de forma insanável, o presente "Despacho Decisório", quais sejam:

i) ocorrência de cerceamento do direito de defesa ante a ausência de prazerosoável para que fossem apresentadas 3.700 (três mil e setecentas) Notas Fiscais, eis que estas deveriam ser localizadas dentro de um universo total de 900.000 (novecentas mil) Notas Fiscais, espalhadas por 25 (vinte e cinco) bases da REQUERENTE no Brasil, tudo isso em 15 (quinze) dias no mês de dezembro.

ii) vício na forma de eleição da amostragem realizada, pois a D. Autoridade Fiscal não solicitou nenhum documento relativo às despesas com energia elétrica e aluguéis e, tampouco as Notas Fiscais solicitadas refletem de forma proporcional os créditos a serem validados pela D. Autoridade Fiscal frente aos créditos lançados na escrita fiscal da REQUERENTE.

iii) vício no critério jurídico do lançamento e cerceamento do direito de defesa, eis que a D. Autoridade Fiscal simplesmente abandonou o critério de amostragem, passando à análise individual somente dos documentos fiscais anteriormente solicitados para amostragem, sem que tenha procedido com qualquer intimação da REQUERENTE para que procedesse com a apresentação do volume total das Notas Fiscais que possuísse.

iv) vício no critério jurídico do lançamento, realizado mediante arbitramento efetivado de forma indevida, sem observar o procedimento e requisitos legais, eis que a D. Autoridade Fiscal fez uso de uma "amostragem negativa" para proceder com o arbitramento da base de cálculo do lançamento tributário, uma vez que glosou os créditos lançados pela REQUERENTE em sua escrita fiscal sem realizar qualquer verificação dos mesmos.

(iv.1) o vício no arbitramento realizado fica ainda mais evidente à luz da total ausência de um critério único e uniforme, para estipulação de uma base de cálculo, eis que cada modalidade de linha de crédito constante da "DACON" recebeu um tratamento diverso, ao bel prazer da D. Autoridade Fiscal. A D. Autoridade Fiscal reputou válidas as informações constantes em "DACON" apenas quando elas eram inferiores às aquelas mencionadas nas listagens apresentadas pela REQUERENTE, ao passo que quando eram superiores, a D. Autoridade Fiscal considerava as informações constantes das referidas listagens.

As nulidades acima reiteradas, por óbvio, deverão determinar o cancelamento da autuação, eis que fulminam o procedimento fiscal realizado e, por via de consequência, todo o crédito tributário constituído e mesmo o glosado a partir dele.

Na improvável hipótese de que o mérito venha a ser analisado, a REQUERENTE igualmente pôde demonstrar:

Fl. 9 da Resolução n.º 3201-003.356 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16682.720385/2012-85

v) que os créditos por ela aproveitados são legítimos e válidos, estando devidamente amparados em documentos fiscais, os quais, caso tivessem sido examinados pela D. Autoridade Fiscal, seriam validados. A prova acerca dessa higidez se verifica tanto diante do fato de que quase todas as Notas Fiscais analisadas foram referendadas pela D. Autoridade Fiscal, sendo que as não reconhecidas decorrem ou de erros de interpretação e/ou falta de sua apresentação naquele exíguo prazo que foi concedido.

vi) a necessidade de reconhecimento dos créditos decorrentes de atividades offshore, eis que a REQUERENTE exercia, à época, atividades de produção de petróleo, comprovada pelos documentos ora acostados.

vii) a necessidade de reconhecimento dos créditos decorrentes de despesas de energia elétrica e aluguéis de imóveis, eis que diretamente relacionadas com sua atividade fim.

viii) a necessidade de realização de diligência fiscal e perícia técnica, mediante análise das 900.000 Notas Fiscais que originaram os créditos apropriados, casos superadas as nulidades acima destacadas, ou então;

viii.1) alternativamente, a necessidade de realização de uma nova amostragem, sem os vícios contidos na realizada pela D. Autoridade Fiscal, ou então, para fins do reconhecimento do direito creditório, que o mesmo seja ao menos proporcionalizado em relação a sua totalidade com base no montante auferido parcialmente na amostragem.

ix) ao final, a necessidade de reunião de todas as Manifestações de Inconformidade decorrentes do Mandado de Procedimento Fiscal nº 0718500.2012.00597, e com a Impugnação apresentada nos autos do processo administrativo nº 16682.720069/2013-94, eis que evidente o caráter de prejudicialidade e conexão entre todos aqueles; e, ainda, X - DOS PEDIDOS Diante de todo o até aqui exposto, a REQUERENTE pugna a Vossa Senhoria que:

i) preliminarmente, em caráter de prejudicialidade, a reunião da presente Manifestação de Inconformidade com as demais apresentadas nos Despachos Decisórios decorrentes do Mandado de Procedimento Fiscal nº 0718500.2012.00597 e com a Impugnação apresentada no processo administrativo nº 16682.720069/2013-94.

ii) preliminarmente, se digne a decretar a nulidade do "Despacho Decisório" em razão das seguintes nulidades:

cerceamento do direito de defesa da REQUERENTE, em razão da concessão de prazo incompatível com o volume de documentos a serem manuseados para localização daqueles requeridos pela D. Autoridade Fiscal;

vício na forma de eleição da amostragem, a qual não refletia todas as rubricas que deram origem aos créditos pleiteados pela REQUERENTE, nem tampouco a participação daqueles créditos frente às Notas Fiscais solicitadas;

vício no critério jurídico do lançamento e consequente cerceamento do direito de defesa da REQUERENTE, em razão do abandono do critério de amostragem, sem a necessária intimação da REQUERENTE para apresentação de todos os seus documentos fiscais, e tampouco verificação e análise daqueles, o que denota arbitramento indevido e sem respeito aos procedimentos legais;

vício no critério jurídico de determinação da base de cálculo, em razão de arbitramento realizado sem critério único e uniforme para todas as classes de créditos escriturados nos livros fiscais da REQUERENTE;

Fl. 10 da Resolução n.º 3201-003.356 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16682.720385/2012-85

*E, no mérito, ad argumentandum, se digne a dar provimento a presente Manifestação de Inconformidade, a fim de:*

*iii) reconhecer a higidez da totalidade dos créditos registrados pela REQUERENTE; ou ainda, alternativa e sucessivamente, o reconhecimento do direito aos créditos glosados decorrentes das atividades offshore da REQUERENTE;*

*iii.2) o reconhecimento do direito aos créditos decorrentes de energia elétrica e de aluguéis;*

*iv) pela realização de diligência fiscal para análise das 900.000 (novecentas mil) Notas Fiscais, para que sejam respondidos os quesitos já apresentados no item VII supra;*

*iv.1) alternativamente, a realização de diligência com base em novo espaço amostral, o qual deverá refletir proporcionalmente todos os créditos registrados pela REQUERENTE para o período sob análise e o reconhecimento proporcional do direito creditório frente a totalidade dos créditos com base no montante auferido na amostragem; " Tendo em vista que na amostra utilizada não foram contempladas todas as linhas do DICON que foram objeto de glosa e que os elementos constantes dos autos, bem como o critério adotado pela autoridade fiscal na eleição e na análise da amostra não foram suficientes para firmar a convicção deste julgador quanto ao crédito em litígio, em 05/06/2013 os autos retornaram à Unidade de Origem para que a autoridade fiscal efetuasse diligência junto à empresa para:*

**efetuar as diligências necessárias, considerando a escrituração e os demonstrativos do contribuinte, bem como os documentos fiscais que os respaldam<sup>1</sup>, a fim de relacionar os valores glosados referentes a todas as linhas da DICON e os motivos das glosas;**

**verificar se a empresa efetivamente realizou operações de produção de petróleo no período e se existe crédito oriundo da referida atividade;**

**refazer, se for o caso, o cálculo dos créditos e manifestar-se quanto à homologação das compensações declaradas.**

**Em resposta à diligência, foi efetuado o "Resultado de Diligência" que esclarece em minúcias todos os procedimentos efetuados, demonstra os créditos apurados de ofício na Diligência e também a apuração dos montantes ainda devidos de PIS e COFINS:**

**"(■■■)**

**2 - AUDITORIA ORIGINAL:**

*O trabalho original de auditoria consistiu, basicamente:*

*da verificação dos percentuais das receitas não cumulativas em relação à receita total, apurados pela fiscalizada e utilizados nas DICON;*

*contabilização das receitas que redundaram nos percentuais apurados;*

*contabilização das bases de cálculo dos créditos nas Linhas das Fichas 16A e 16B das DICON;*

---

Observe-se que o contribuinte juntou à Manifestação de Inconformidade boa parte das notas fiscais solicitadas pela fiscalização, antes não apresentadas.

Fl. 11 da Resolução n.º 3201-003.356 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16682.720385/2012-85

*obtenção de listagem de todas as notas fiscais que totalizaram as Linhas das Fichas 16A e 16B das DACON e, verificação, por amostragem, das notas fiscais listadas que serviram de base à apuração dos créditos não cumulativos a fim de termos certeza da liquidez dos créditos pleiteados.*

*O contribuinte apresentou planilha demonstrando como foram obtidos os percentuais de rateio de receitas para os meses em análise (Anexo 05). Note-se no quadro resumo da referida planilha que, do total das receitas auferidas, mais de 90% correspondem a operações de revenda de mercadorias.*

*O resultado do trabalho original de auditoria, conforme Despacho Decisório exarado pela Demac/RJO/Difis, resultou no não reconhecimento do crédito tributário alegado pela interessada e, resultou ainda, nos seguintes montantes a serem Lançados de Ofício:*

(■■■)

#### **4 - NOVA ANÁLISE DOS CRÉDITOS EM VISTA DAS NOTAS APRESENTADAS EM FASE DE INCONFORMIDADE EIMPUGNAÇÃO:**

##### **CRITÉRIOS ADOTADOS NA AUDITORIA ORIGINAL E NESTA DILIGÊNCIA:**

*Na auditoria original, no intuito de analisarmos as bases geradoras de crédito de PIS e COFINS declaradas nas DACON (Fichas 06 e 16), solicitamos à fiscalizada que nos demonstrasse como havia apurado aqueles valores mensais. Queríamos que, simplesmente, a empresa nos "detalhasse" aqueles valores. Nesse sentido a intimamos que nos apresentasse listagens de todas as notas fiscais que redundavam em cada linha das DACON apresentadas.*

*Atendo às intimações, a fiscalizada nos apresentou listagens que foram por ela denominadas como "listagens TI".*

*Acontece que, em inúmeros períodos, os totais das listagens de TI ora se mostravam inferiores ora se mostravam superiores aos montantes declarados nas Fichas 06 e 16 das DACON. Em outros casos, as listagens de TI apresentavam diferenças entre as bases de Bens de Revenda com as bases dos Insumos que, matematicamente, se compensavam de forma perfeita. Isto estava discriminado claramente nos demonstrativos dispostos no Anexo 07.*

*Dessa forma, face ao que nos foi apresentado e, a fim de não descartar completamente as bases das DACON que não fossem devidamente comprovadas, considerando-as não comprovadas de plano (critério esse que seria muito radical), optamos pelos critérios abaixo discriminados que, em nosso entendimento, foram benéficos à fiscalizada.*

##### **Critérios utilizados no trabalho de auditoria original e na presente diligência:**

*a)- Quando o valor de uma base de crédito declarada na DACON (Fichas 06 ou 16) apresentava valor maior que a base referente à listagem de notas fiscais de TI (Anexo 07), concluímos que o montante em DACON foi declarado a maior, e estava sem lastro de notas fiscais probantes que lhe dessem sustentação. Nesses casos, consideramos, de plano, o montante de TI como a base de crédito passível de análise e ser comprovada por amostragem;*

*b)- Por outro lado, quando uma base declarada em DACON apresentou-se menor que a base da listagem de notas fiscais de TI, consideramos o montante declarado em DACON posto que, se a interessada não quis utilizar todas as suas notas fiscais geradoras de crédito, trata-se de uma prerrogativa exclusiva dela e não da fiscalização;*

Fl. 12 da Resolução n.º 3201-003.356 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16682.720385/2012-85

*c)- Nos casos em que a listagem de TI apresentou diferenças entre duas bases de cálculo e essas diferenças se compensaram, como o foi nos casos de Bens de Revenda e Insumos, consideramos as bases declaradas nas DACON, pois, concluímos que nas listagens de TI houve inclusão inadvertida de notas fiscais de uma base em outra no momento da extração dos dados para atender às intimações. Dessa forma, nenhum ônus foi causado à interessada e tampouco à RFB.*

#### **DILIGÊNCIA:**

*Conforme informado, grande parte das notas fiscais solicitadas a título de amostragem, não foram apresentadas no decorrer da auditoria original. Entretanto, em fase recursal, a fiscalizada juntou aos autos inúmeras notas fiscais aos quais a DRJ determinou que fossem analisadas. A fim de facilitar as análises na presente diligência, intimamos a interessada a nos reapresentar todas as notas fiscais restantes (referentes às amostragens), assim como, solicitamos a apresentação de uma nova amostragem referente às notas fiscais de energia elétrica (Termo de Início de Diligência). As notas referentes às amostragens foram todas apresentadas e juntadas aos autos deste processo.*

*Um segundo Termo de Intimação também foi enviado à fiscalizada a fim de que ela informasse acerca das operações de prospecção e venda de petróleo. Em resposta, a fiscalizada confirmou aquilo que já havia deixado claro em sua manifestação de inconformidade, ou seja, **confirmou que no período aqui analisado, praticou operações de prospecção e exploração de petróleo** (ambos os Termos estão no **Anexo de DILIGÊNCIA 01**).*

*Haja vista as notas fiscais ora apresentadas, completando as amostragens solicitadas na auditoria original, passemos à análise dos itens que auferiram bases de cálculo relevantes de crédito à fiscalizada.*

*Ressaltamos que, listagens de bases de cálculo em que as discriminações das notas fiscais não despertaram inconsistências/dúvidas à fiscalização, como foi o caso de Despesas com Aluguéis de Prédios de Pessoas Jurídicas e Despesas com Fretes, foram simplesmente consideradas sem solicitação de suas respectivas cópias. Causou-nos estranheza o fato de a fiscalizada ter se inconformado quanto a esse procedimento da fiscalização uma vez que os montantes de tais rubricas foram considerados sem qualquer questionamento pela fiscalização. Apenas aplicamos os critérios já esclarecidos anteriormente a fim de estabelecer a base de cálculo geradora de crédito (montantes da listagem de TI ou montantes das DACON).*

*Passemos à diligência. (...)*

#### **4.1BENS PARA REVENDA MERCADO INTERNO:(...)**

*A fiscalizada apresentou cópias das notas fiscais que complementaram a amostragem anteriormente solicitada (Anexo de DILIGÊNCIA 02).*

*(...)*

#### **4.2BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS(...)**

*Em sintonia com as decisões exaradas pelo CARF (já especificadas na auditoria original), somente deve ser considerado insumo, para fins de creditamento, aquilo que seja inerente ao processo de produção do bem destinado à venda e ao **ato de prestação de um serviço** dos quais decorra uma receita tributada.*

*Então, apenas os dispêndios diretamente ligados aos processos de prestação de serviços e de **fabricação de bens, dos quais decorra o auferimento de uma receita, é que podem ser considerados insumos. Há que existir uma inerência direta entre os***

***dispêndios ocorridos e os processos produtivos e serviços prestados que geraram receitas para que se configure direito ao crédito.***

No presente caso a fiscalizada praticou preponderantemente operações de revenda de mercadorias e, em muito menor proporção, venda de produtos e exportação de mercadorias.

Assim sendo, os insumos com direito a crédito devem ter correlação direta com essas operações e nada mais. Foram estas operações de revenda que geraram as respectivas receitas não cumulativas e os seus respectivos rateios (anexo 05). Os dispêndios geradores de crédito, portanto, devem ter correlação com as operações de revenda de mercadorias e não com qualquer operação praticada pela empresa.

Da análise da listagem de notas fiscais apresentadas, de plano, glosamos aquelas que se referem a Operações de **Offshore** e produtos submarinos posto que as operações de prospecção e exploração de petróleo nada têm a ver com as operações geradoras de crédito do presente caso. Essas notas serão, de plano, desconsideradas (Anexo 09).

Em que pesem as glosas acima citadas, a fiscalizada apresentou cópias das notas fiscais que complementaram a amostragem anteriormente solicitada (Anexo de DILIGÊNCIA 03).

As bases de cálculo ora retificadas são demonstradas no quadro abaixo: (...)

**4.3 SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS (...)**

Em análise do creditamento dos serviços utilizados como insumos, cabe o mesmo entendimento aplicado aos bens usados como insumo (INSRFn.º404, de 2004). A pessoa jurídica pode obter créditos oriundos de aquisições efetuadas no mês, de serviços utilizados como insumo na produção ou na prestação de serviços e, somente geram créditos, as aquisições de serviços utilizados diretamente na produção de bens destinados a venda ou aplicados na prestação dos serviços vendidos pelo contribuinte.

Foram as operações de revenda que geraram as respectivas receitas não cumulativas e os seus respectivos rateios (anexo 05). Os dispêndios geradores de crédito devem, portanto, ter correlação com as operações de revenda de mercadorias e não com qualquer operação praticada pela empresa.

Há que se considerar que, se 90% das receitas da fiscalizada são oriundos de vendas, há ainda outros 10% de receitas passíveis de originar créditos. Conforme disposto no Anexo 05, verificamos que há receitas oriundas de produção por encomenda (produção de óleos lubrificantes e graxas) que, inegavelmente, incluem-se neste 10% restantes. Ao produzir determinado produto por encomenda a empresa arca com dispêndios (insumos) que lhe são creditáveis. Assim sendo, os insumos inerentes aos Serviços de Fabricação por encomenda ICOLUB (Anexo 07) serão considerados.

A fiscalizada apresentou cópias das notas fiscais da amostragem anteriormente solicitada nos comprovando a existência de todas as notas listadas (Anexo de DILIGÊNCIA 04), entretanto, da análise combinada da listagem das notas fiscais com as cópias das notas de serviços utilizados como insumos que nos foram apresentadas, verificamos que, no período, as notas que se referem a serviços de apoio logístico; portuário; aduaneiro; operações de logística **offshore**; assistência técnica; despacho aduaneiro; afretamento de embarcações e aeronaves; compra de óleo diesel para navios; equipamentos de perfuração petrolífera e serviços de exploração de petróleo que nada têm a ver com as operações praticadas no presente caso.

Analisando não somente a lista de amostragem, mas, **todas as notas** de serviços como insumos, verificamos que **todas** elas se mostraram fora de possibilidade de creditamento posto que não têm qualquer relacionamento com revenda de mercadorias.

Fl. 14 da Resolução n.º 3201-003.356 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16682.720385/2012-85

*Assim sendo, todas as notas de serviços utilizados como insumos serão desconsideradas.*

*Com base no Anexo 07, consideraremos, apenas, os Serviços de Fabricação por encomenda ICOLUB.*

*As bases de cálculo retificadas de ofício são demonstradas no quadro abaixo: (...)*

#### *4.4DESPESAS COM ENERGIA ELÉTRICA(...)*

*Todas as notas da amostragem foram apresentadas (Anexo de DILIGÊNCIA 05). (...)*

#### *4.5DESPESAS COM ALUGUÉIS DE IMÓVEIS(...)*

*Sem maiores críticas às listagens de notas fiscais apresentadas não solicitamos cópias das mesmas. Consideramos as bases mediante os critérios acima.*

#### *4.6DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA(...)*

*Sem maiores críticas às listagens de notas fiscais apresentadas não solicitamos cópias das mesmas. Consideramos as bases mediante os critérios acima.*

*(...)*

#### *4.7BENS PARA REVENDA - IMPORTAÇÃO (...)*

*Analisando as listagens das notas fiscais do período, encontramos despesas ali enquadradas que devem ser rechaçadas haja vista nem mesmo se tratarem de bens para revenda. Em verdade não se enquadram em nenhuma rubrica posto que se tratam de notas fiscais referentes a treinamentos; honorários técnicos e despesas de serviços relacionados à tecnologia de informação. Ressalte-se que, todas as notas glosadas referem-se na verdade a serviços prestados por empresas estrangeiras e, o seu creditamento é expressamente vedado por lei e explícito no § 4º do art. 8º da IN 404/2004 abaixo transcrito novamente.*

*(...)*

*As notas glosadas encontram-se no Anexo 14A. Em que pesem as glosas acima citadas, a fiscalizada apresentou cópias das notas fiscais que complementaram a amostragem anteriormente solicitada (Anexo de DILIGÊNCIA 06).*

*As bases de cálculo ora retificadas são demonstradas no quadro abaixo: (...)*

#### *4.8BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS IMPORTADOS(...)*

*Nesta rubrica, ao analisar a listagem das notas fiscais apresentadas, não vislumbramos possíveis glosas.*

*A fiscalizada apresentou cópias das notas fiscais que complementaram a amostragem anteriormente solicitada (Anexo de DILIGÊNCIA 07).*

*(...)*

#### *5 - RECOMPOSIÇÃO DAS BASES DE CÁLCULO E APURAÇÃO DOS CRÉDITOS (...)*

#### *6- APURAÇÃO DOS CRÉDITOS EM FUNÇÃO DAS NOVAS BASES APURADAS (...)*

#### *7- APURAÇÃO DE OFÍCIO DO RESSARCIMENTO OU TRIBUTO DEVIDO: (...)*

Fl. 15 da Resolução n.º 3201-003.356 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16682.720385/2012-85

*Os créditos apurados de ofício, ao serem deduzidos dos valores das contribuições a recolher apuradas no trimestre foram integralmente consumidos e não há valores a serem ressarcidos. Assim sendo, podemos concluir que ainda há montantes devidos a serem lançados de ofício.*

**8- CONCLUSÃO DA DILIGÊNCIA** Após análise da impugnação apresentada pela fiscalizada, observamos que a mesma não concordou com alguns critérios adotados pela auditoria fiscal, porém, face à apresentação das cópias das Notas Fiscais, das diversas amostragens, as Bases de Cálculo que originaram créditos foram todas confirmadas, mediante a aplicação dos critérios já explicitados no item 04.

*A única celeuma restante é aquela referente às glosas dos insumos e aos serviços oriundos de exploração e prospecção de petróleo. Como já explicado, as receitas da fiscalizada são referentes preponderantemente a vendas de mercadorias; venda de mercadorias e produção de óleos e graxas por encomenda, sendo incabível trazer créditos de dispêndios que não têm qualquer relacionamento com as retrocitadas receitas.*

*Traçando um paralelo comparativo, uma empresa cuja **receita** é oriunda da revenda de móveis não pode trazer créditos de insumos utilizados em uma fazenda de sua propriedade que opere em plantio de árvores para reflorestamento.*

*No tocante às bases de cálculo em DACON referentes às locações de prédios de pessoas jurídicas, informamos que, na auditoria original, as bases foram todas concedidas sendo aplicado apenas o critério dos valores TI x DACON. Nem mesmo solicitamos cópias de notas.*

*Finalizando, o resultado desta Diligência corrobora o resultado da auditoria original mantendo-se o **não reconhecimento do crédito tributário alegado pela interessada**, entretanto, há que serem alterados/reduzidos os Lançamentos anteriormente efetuados, conforme valores dispostos no quadro abaixo:*

(...)

**Registre-se que não há PERDCOMP vinculada ao PER de ressarcimento aqui analisado.**

(...)"

**Cientificado do referido Resultado de Diligência em 17/11/2014, o contribuinte apresentou, em 16/12/2014, razões adicionais de defesa, nos seguintes termos:**

"(...)

*Após a apresentação da Manifestação de Inconformidade por parte da RAÍZEN COMBUSTÍVEIS S/A, adiante denominada REQUERENTE, e antes de se manifestar sobre os pontos de direito ali suscitados, a D. Autoridade Julgadora determinou a realização de diligência com os seguintes objetivos:*

(...)

*A solicitação era bastante clara: i) determinava a realização de diligências, com vistas à identificação das glosas realizadas em face das linhas da "DACON"; ii) que fosse verificada a existência de duplicidade quanto aos créditos extemporâneos e os valores relativos aos fretes entre bases primárias e secundárias, e que foram tratados no processo administrativo nº 16682.721219/2012-04; iii) verificação acerca da efetiva realização de operações de produção de petróleo para o período autuado, e se existia*

Fl. 16 da Resolução n.º 3201-003.356 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16682.720385/2012-85

*crédito oriundo dessas atividades; e iv) a apresentação de novos cálculos e apuração de tributos, se fosse o caso.*

*Por meio da diligência realizada, a REQUERENTE deveria proceder com a apresentação de todas as Notas Fiscais solicitadas por meio da amostragem eleita pela D. Autoridade Fiscal.*

*Nas respostas às intimações recebidas, a REQUERENTE pôde apresentar praticamente a integralidade das Notas Fiscais solicitadas, tanto que a D. Autoridade Fiscal considerou como completamente atendida essa obrigação, como se vê do trecho extraído do Relatório de Diligência, abaixo reproduzido:*

*(...)*

*Dessa forma, afastadas quaisquer dúvidas acerca da materialidade (Notas Fiscais existentes) quanto aos créditos pleiteados, restando somente a análise qualitativa (efetividade do direito creditório) daqueles documentos fiscais.*

*No entender da REQUERENTE, a análise qualitativa das Notas Fiscais apresentadas deveria determinar o cancelamento integral da autuação. Contudo, não foi este o posicionamento adotado pela D. Autoridade Fiscal. Esta, em sua análise, procedeu com a retificação da autuação original, reduzindo-a substancialmente, mas ainda não reconheceu a integralidade do direito creditório pleiteado pela REQUERENTE.*

*(...)*

*O Relatório de Diligência exarado nos autos do processo administrativo nº 16682.720393/2012-21 não contou com nenhum anexo. Daí, exsurge a primeira ilegalidade desta intimação. Explica-se.*

*A diligência faz menção a uma série de anexos, quais sejam: i) Anexo 01; ii) Anexo 05; iii) Anexo 07; iv) Anexo 14-A; v) Anexo 16; vi) Anexo 17. Veja-se, abaixo, a menção a cada um dos referidos anexos:*

*(...)*

*A leitura do trecho acima transcrito demonstra a importância dos Anexos mencionados na referida Diligência, os quais deveriam, necessariamente, ter sido encaminhados à REQUERENTE para que fosse possível o exercício pleno e amplo do seu direito de defesa.*

*Contudo, isto não foi feito pela D. Autoridade Fiscal. Então, neste ponto, reside mais uma ilegalidade incorrida pela D. Autoridade Fiscal, na medida em que a REQUERENTE foi obrigada a elaborar a presente peça sem ciência plena da integralidade das diligências realizadas pela D. Autoridade Fiscal e suas correspondentes conclusões. Por este motivo, requer desde logo que seja concedido novo prazo para manifestação da REQUERENTE, em complementação a presente, após ser-lhe dada ciência da íntegra de todos os anexos e documentação que perfazem a diligência, conforme requerido ao final.*

*(...)*

*Ora, como visto, a Diligência teve o resultado positivo de reconhecer que foram apresentados todos os documentos necessários à análise da legitimidade dos créditos pleiteados (Notas Fiscais), tanto que deu ensejo à redução substancial dos valores exigidos da REQUERENTE.*

*Por outro lado, a Diligência demonstrou, ainda, que a D. Autoridade Fiscal deixou de dar cumprimento ao quanto solicitado por meio dos itens "a", "b" e "c" do Despacho*

Fl. 17 da Resolução n.º 3201-003.356 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16682.720385/2012-85

*proferido pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora, eis que, respectivamente:*

*i) não foram realizadas as diligências necessárias no tocante à identificação dos valores glosados em relação a todas as linhas da "DACON";*

*ii) a D. Autoridade Fiscal não apurou efetivamente se a REQUERENTE, no período da autuação, teria realizado operações de produção de petróleo, tampouco informou a existência de créditos oriundos dessa atividade;*

*iii) também deixou de se manifestar sobre a questão da duplicidade acerca dos valores relativos ao crédito extemporâneo e aos créditos relativos aos fretes entre bases primárias e secundárias, tratados no processo administrativo nº 16682.721219/2012-04.*

*Dessa forma, resta evidente o não atendimento integral ao quanto solicitado pela D. Autoridade Julgadora, o que, naturalmente, compromete o conhecimento acerca de todos os pontos inerentes à demanda, trazendo nítidos prejuízos à formação da convicção dos julgadores acerca do quanto alegado em sede de Manifestação de Inconformidade.*

*A REQUERENTE evidenciará o descumprimento do quanto solicitado pela D. Autoridade Julgadora, pugnando pela realização de nova diligência, sem a qual restará comprometido o prosseguimento da análise em tela, ao menos para a apreciação de todos os elementos necessários à garantia do contraditório, da ampla defesa, e, principalmente, do respeito ao princípio da busca pela verdade material, conforme consignado no Despacho proferido pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora.*

*É o que se passa a fazer.*

*CONSIDERAÇÕES ACERCA DO RESULTADO DA DILIGÊNCIA* Tendo em vista o reconhecimento de que foram apresentadas as Notas Fiscais solicitadas pela D. Autoridade Fiscal, resta proceder com a comprovação acerca dos pontos consignados na Diligência, e que deixaram de ser atendidos pela D. Autoridade Fiscal.

*O primeiro deles se refere à violação ao princípio da busca pela verdade material, consignado pela D. Autoridade Julgadora como essencial, e que deveria nortear a diligência a ser realizada pela D. Autoridade Fiscal. Veja-se.*

*A busca pela verdade material foi descumprida pela D. Autoridade Fiscal quando deixaram de ser realizadas as diligências necessárias a fim de relacionar os valores glosados referentes a todas as linhas da "DACON". Por seu turno, a D. Autoridade Fiscal pautou sua análise, superficial, apenas nas diferenças apontadas entre a "DACON" e a listagem de notas fiscais, constante de uma planilha apresentada pela REQUERENTE, sendo adotado como parâmetro o menor valor entre aquelas duas bases - ou seja, sempre que para determinado período o menor valor de crédito constava na "DACON" (em confronto com a planilha), aceitou-se o valor da "DACON"; sempre que o menor valor de crédito constava na planilha, utilizou-se o valor da planilha. O fiscal autuante não buscou conciliar as duas bases de informação e apurar qual seria o valor correto dos créditos, limitou-se a utilizar sempre o critério mais prejudicial à REQUERENTE.*

*Dessa forma, resta evidente a violação a um dos corolários mais caros ao processo administrativo fiscal, o qual, inclusive, foi destacado de forma expressa pela D. Autoridade Julgadora, a saber, o princípio da busca pela verdade material. Nada mais descabido!*

Fl. 18 da Resolução n.º 3201-003.356 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16682.720385/2012-85

*O outro ponto que merece críticas é a absoluta ausência de resposta quanto ao questionamento aduzido pela D. Autoridade Julgadora, por meio da qual foi requerida a verificação acerca da efetiva realização de operações de produção de petróleo e dos créditos vinculados àquela atividade, durante o período autuado.*

*Quanto a este questionamento, a D. Autoridade Fiscal simplesmente não o respondeu, limitando-se a aduzir, sem a devida demonstração, de que "A única celeuma restante é aquela referente às glosas dos insumos e aos serviços oriundos da exploração e prospecção de petróleo. Como já explicado, as receitas da fiscalizada são referentes preponderantemente a vendas de mercadorias; venda de mercadorias e produção de óleos e graxas por encomenda, sendo incabível trazer créditos de dispêndios que não tem qualquer relacionamento com as retrocitadas receitas."*

*Entretanto, apresentou tal assertiva, sem efetivamente apurar a existência dos supostos créditos decorrentes da fase de "exploração e prospecção de petróleo" que teriam sido supostamente utilizados pela REQUERENTE, e por este motivo glosados (quando em verdade, não ocorreu a utilização de créditos de tal natureza por parte da REQUERENTE, como se irá demonstrar adiante.*

*Ademais, não foi respondida a questão nodal apontada pela D. Autoridade Julgadora, qual seja, a determinação se, no perído autuado, a REQUERENTE teria realizado atividades de produção de petróleo. Quanto a este ponto, também mais a frente, a REQUERENTE comprovará a realização das referidas atividades.*

*AUSÊNCIA DE SEGURANÇA JURÍDICA QUANTO ÀS BASES SOBRE AS QUAIS DEVERÁ SE MANIFESTAR A IMPUGNANTE PARA FINS DE COMPROVAÇÃO DO DIREITO DE CRÉDITO ORIGINALMENTE PLEITEADO O comando emanado do Despacho proferido pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora não dava margem a dúvidas:*

*(...)*

*Ou seja, a D. Autoridade Fiscal deveria proceder com as diligências necessárias, isto tendo em vista a escrituração (contabilidade) e os demonstrativos do contribuinte (DACON), bem como os documentos fiscais que os respaldam (Notas Fiscais), a fim de relacionar os valores glosados referentes a todas as linhas da "DACON", com o destaque dos motivos das glosas.*

*Não obstante a determinação constante daquele comando, a D. Autoridade Fiscal, responsável pela realização do atendimento da Diligência, aduziu que "a fiscalizada apresentou listagens de notas fiscais (TI) em montantes inferiores àqueles declarados nas DACON e, assim sendo, consideramos os montantes destas listagens. Não houve comprovação total dos montantes declarados nas DACON".*

*Frente ao quanto exigido pela D. Autoridade Julgadora (busca pela verdade material acrescida da realização de diligências à luz de vários documentos, inclusive, das Notas Fiscais), jamais a D. Autoridade Fiscal poderia ter consignado a informação de que os valores informados em suas planilhas seriam menores àqueles declarados em "DACON", o que ensejaria o entendimento de que os montantes declarados em "DACON" não teriam sido comprovados.*

*(...)*

*Como comprovado, a D. Autoridade Fiscal, ao contrário daquilo que afirmou, apenas desconsiderou os valores informados em "DACON" quando superiores aos indicados nas listagens de notas fiscais, vez que, quando inferiores, aquelas informações foram as que balizaram a análise do direito creditório.*

Fl. 19 da Resolução n.º 3201-003.356 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16682.720385/2012-85

*Além de contraditório, este comportamento se distancia do quanto solicitado pelo Despacho proferido pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora, que foi assertivo ao aduzir que deveriam ser efetuadas "as diligências necessárias, considerando a escrituração e os demonstrativos do contribuinte, bem como os documentos fiscais que os respaldam, a fim de relacionar os valores glosados referentes a todas as linhas da DACON e os motivos das glosas", isto em observância ao princípio da busca pela verdade material.*

*A D. Autoridade Fiscal, ao invés de buscar qual daquelas bases estaria correta, como determinado pelo Despacho proferido pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora, simplesmente adota a menor entre as duas, como limite do direito creditório a ser analisado.*

*O descabimento deste tipo de procedimento é manifesto, seja por deixar de cumprir o quanto determinado pela D. Autoridade Julgadora, seja por não desconsiderar de forma clara a validade das informações prestadas pela REQUERENTE, passando a adotar o expediente e observar os requisitos próprios do arbitramento, seja por deixar de dar cumprimento ao princípio da busca pela verdade material, ínsito ao processo administrativo fiscal, culminando, por certo, com o cerceamento do direito de defesa da REQUERENTE.*

*Por qualquer um dos pontos anteriormente mencionados, o procedimento adotado pela D. Autoridade Fiscal, no tocante à comprovação dos montantes declarados em "DACON" deve ser revisto, sendo determinada a realização de nova diligência, que, enfim, atenda ao quanto solicitado pela D. Autoridade Julgadora.*

*O caminho tortuoso percorrido pela D. Autoridade Fiscal fica evidente, vez que busca adotar sempre o menor valor, e não aquele que é o certo, conforme determinado pela Diligência. Assim, a D. Autoridade Fiscal ora invalida o que está informado em "DACON", ora as planilhas apresentadas pela REQUERENTE, utilizando as duas como bases dentro de um mesmo mês, a depender dos valores e da natureza dos créditos.*

*Por óbvio tal expediente não se afigura correto. Ou as informações prestadas em "DACON" são inservíveis e merecem ser desconsideradas, sendo adotado de forma clara e transparente o procedimento do arbitramento, com o respeito a todos os seus requisitos, ou, alternativamente, deveria a D. Autoridade Fiscal ter procedido com as verificações próprias do procedimento de fiscalização para que fosse determinado qual daquelas duas bases de informação refletia, com mais correção, os créditos acumulados pela REQUERENTE, isto em homenagem ao princípio da busca pela verdade material, bem como ao artigo 142, do Código Tributário Nacional, como, aliás, solicitado de forma expressa pela D. Autoridade Julgadora.*

*Ao descaracterizar as informações constantes de documentos fiscais da REQUERENTE, sem observar o procedimento próprio do arbitramento, a D. Autoridade Fiscal macula a validade do Resultado da Diligência. Aliás, esta é a orientação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais sobre o tema:*

*(...)*

*Ora, a simples divergência entre a "DACON" e a planilha apresentada não pode ser configurada como razão suficiente para desconsiderar as informações constantes da "DACON", eis que as informações constantes da "DACON" foram consideradas para determinadas linhas de crédito.*

*Tampouco pode servir de fundamento a simples adoção do menor valor entre as duas bases de informação ("DACON" e planilha), eis que este não é um critério que possua amparo jurídico ou seja razoável.*

Fl. 20 da Resolução n.º 3201-003.356 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16682.720385/2012-85

*Com efeito, ao encontrar as divergências, a D. Autoridade Fiscal deveria ter procedido com a intimação da REQUERENTE para que esta explicitasse a razão daquelas inconsistências e informasse qual seria a base correta a ser adotada, como exigido pela D. Autoridade Julgadora no Despacho proferido pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora. Contudo, tal não se verificou.*

*Ao deixar de fazê-lo, negando vigência ao artigo 142, do Código Tributário Nacional, a D. Autoridade Fiscal, por mais este viés, fulmina neste aspecto a validade do Resultado da Diligência em tela. Este entendimento encontra amparo no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:*

*(...)*

*No presente caso, a D. Autoridade Fiscal, sem qualquer amparo razoável ou justificado ora procedeu com a desconsideração das informações prestadas em "DACON", ora das planilhas apresentadas pela REQUERENTE.*

*Além de esvaziar por completo a segurança do contribuinte, o procedimento ignorou o comando emanado do Despacho proferido pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora, que era no sentido da observância do princípio da busca pela verdade material, como determinado originalmente pela D. Autoridade Julgadora, sob pena de nulidade da autuação fiscal.*

*AUSÊNCIA DE RESPOSTA QUANTO AO QUESTIONAMENTO EMANADO DA D. AUTORIDADE JULGADORA, ACERCA DA EFETIVA REALIZAÇÃO DE ATIVIDADES DE PRODUÇÃO DE PETRÓLEO NO PERÍODO AUTUADO, BEM ASSIM SE EXISTIRAM CRÉDITOS DESTA ORIGEM* Um ponto nevrálgico da Diligência determinada pela D. Autoridade Julgadora era o esclarecimento quanto à efetiva realização de operações de produção de petróleo por parte da REQUERENTE durante o período autuado, bem assim a indicação acerca da existência de créditos dessa atividade.

*(...)*

*Ao invés de proceder com a verificação acima, a D. Autoridade Fiscal, em mais uma clara demonstração de descumprimento quanto à determinação emanada da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora/MG, assim, se pronunciou:*

*Relatório de Diligência:*

*"(...)A única celeuma restante é aquela referente às glosas dos insumos e aos serviços oriundos da exploração e prospecção de petróleo. Como já explicado, as receitas da fiscalizada são referentes preponderantemente a vendas de mercadorias; venda de mercadorias e produção de óleos e graxas por encomenda, sendo incabível trazer créditos de dispêndios que não tem qualquer relacionamento com as retrocitadas receitas(...)" O descompasso entre a pergunta e a resposta é evidente.*

*A D. Autoridade Julgadora determinou que fosse verificado se foram efetivadas operações de produção de petróleo durante o período objeto da autuação, com a informação acerca dos créditos a elas vinculados, e a D. Autoridade Fiscal respondeu no sentido de que os insumos referentes à exploração e a prospecção não guardariam nenhuma relação com as receitas do período.*

*Ora, a resposta prestada não condiz com o questionamento feito.*

*A D. Autoridade Fiscal deveria ter informado se a REQUERENTE efetivamente realizou operações de produção de petróleo no período da autuação. Contudo, essa*

Fl. 21 da Resolução n.º 3201-003.356 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16682.720385/2012-85

*resposta não foi prestada, o que impossibilita a formação da convicção por parte da D. Autoridade Fiscal.*

*Por seu turno, a REQUERENTE informa e comprova que, sim, realizou, no período da autuação, quando ainda atuava sob a denominação de SHELL BRASIL LTDA., operações de produção de petróleo. Ora, a Lei nº 9.478/97, também conhecida como Lei do Petróleo, define, no âmbito regulatório, quais são as fases de um campo de petróleo, conforme adiante destacado:*

*Lei nº 9.478/97:*

*"Art. 24. Os contratos de concessão deverão prever duas fases: a de exploração e a de produção.*

*§ 1º Incluem-se na fase de exploração as atividades de avaliação de eventual descoberta de petróleo ou gás natural, para determinação de sua comercialidade.*

*(...)*

*Art. 28. As concessões extinguir-se-ão: (...)*

*IV - ao término da fase de exploração, sem que tenha sido feita qualquer descoberta comercial, conforme definido no contrato;*

*Art. 44. O contrato estabelecerá que o concessionário estará obrigado a:*

*(...)*

*- realizar a avaliação da descoberta nos termos do programa submetido à ANP, apresentando relatório de comercialidade e declarando seu interesse no desenvolvimento do campo;*

*- submeter à ANP o plano de desenvolvimento de campo declarado comercial, contendo o cronograma e a estimativa de investimento;"*

*Na mesma linha, a Portaria ANP nº 90 define:*

*Portaria ANP nº 90:*

*"3. Definições (...)*

*i) Produção - conjunto de operações coordenadas de extração de petróleo ou gás natural de uma jazida e de preparo para sua movimentação.*

*(...)*

*n) Declaração de Comercialidade - notificação escrita do Concessionário à ANP declarando uma jazida como descoberta comercial na área de concessão."*

*Da leitura dos referidos diplomas legais conclui-se que: a fase exploratória se inicia com a concessão da "ANP" ao concessionário e se estende até o momento em que declarada a sua comercialidade, sendo certo, que, a partir de então, já se inicia a fase de produção.*

*Com efeito, é certo que, de acordo com a Lei nº 9.478/97, a fase de exploração se presta às análises das áreas a serem avaliadas para determinação da existência de petróleo e gás natural, sendo certo que, ao final desse período, o concessionário tem duas opções:*

*devolver a área à "ANP" ou declarar a comercialidade dos campos ora explorados.*

Fl. 22 da Resolução n.º 3201-003.356 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16682.720385/2012-85

*Em linha com o que dispõe a referida Lei, a REQUERENTE informa que se aproveita dos créditos somente dos insumos à produção do petróleo, pelo que não assiste razão à D. Autoridade Fiscal, conforme se demonstra, de forma inequívoca, a seguir.*

*A REQUERENTE, imbuída de sua costumeira boa-fé e diligência, realizou a análise de TODAS as 468 Notas Fiscais que, segundo o entendimento apontado pela D. Autoridade Fiscal, não dariam direito aos créditos de "PIS" e de "COFINS", por serem de exploração e prospecção, e verificou que 100% (cem por cento) dessas Notas Fiscais são relativas às aquisições de serviços, mercadorias e alugueres de ativos que já se encontravam em produção à época!*

*Tal informação pode ser facilmente corroborada da leitura dos documentos anexados à petição protocolizada em 17 de setembro de 2014 que, nada mais são, do que as Declarações de Comercialidades dos referidos ativos, bem como a aprovação dos planos de desenvolvimento dos mesmos perante a ANP, como ilustrado abaixo:*

**ATIVOS-DECLARAÇÃO DE COMERCIALIDADE BC-10 (Parque das Conchas)-19-DEZEMBRO-2005 Bijupirá & Salema-03-MARÇO-1990** *Vê-se, portanto, que todas as 468 Notas Fiscais referem-se, efetivamente, a insumos afeitos à produção, visto que tais ativos já se encontravam na fase de produção de petróleo.*

*Ora, negar direito ao crédito da REQUERENTE com base na presunção de que tais aquisições foram correlatas à exploração e prospecção de petróleo, é, no mínimo, uma levianidade que vai de encontro contra todos os princípios inerentes à Administração Pública, mormente o da busca pela verdade material.*

*Apenas a título exemplificativo, a REQUERENTE realizou uma análise qualitativa de parte dessas notas fiscais. Em uma análise preliminar, a REQUERENTE verificou que todas as referidas notas fiscais foram posteriores às respectivas Declarações de Comercialidade, sendo certo que, junta a presente, a título de amostragem (em torno de 5% do total das 468 Notas Fiscais), cópia das notas fiscais (Doc. nº 03) que deram azo ao aproveitamento do crédito ora vergastado.*

*Neste levantamento preliminar, a REQUERENTE tomou como base dois de seus quatro maiores fornecedores, tendo analisado, aproximadamente, 40% (quarenta por cento) do valor glosado em relação a esses dois prestadores, de modo a comprovar, de forma inequívoca, a certeza, liquidez e higidez em seu procedimento de aproveitamento dos créditos de "PIS" e de "COFINS", mormente em face de não ter considerado nenhum gasto relativo à fase de exploração e prospecção, ao contrário do que afirma a D. Autoridade Fiscal.*

*Portanto, resta demonstrado que ao contrário do que indicado pela D. Autoridade Fiscal, a REQUERENTE (a) realizou operações de produção de petróleo no período autuado; (b) tais operações de produção resultaram na apuração de créditos que foram corretamente utilizados pela REQUERENTE, não havendo razão para que fossem glosados; e (c) não restou demonstrada pela D. Autoridade Fiscal a utilização de créditos da fase de exploração de petróleo (e portanto nada haveria a glosar a este título).*

*Esta é uma comprovação simples e fácil que faz ruir toda a glosa dos créditos relativos às atividades offshore, vez que são demonstrações claras de que, sim, a REQUERENTE realizava atividades de produção de petróleo durante o período objeto da autuação.*

*Dessa maneira, cumpriria à D. Autoridade Fiscal ter verificado esse fato, o qual foi demonstrado pela REQUERENTE em sua Manifestação de Inconformidade, bem como destacado na Diligência determinada pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora, e corroborado na presente manifestação, restando validados os valores dos créditos vinculados àquelas atividades de produção de petróleo.*

Fl. 23 da Resolução n.º 3201-003.356 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16682.720385/2012-85

*Ao deixar de fazê-lo, a D. Autoridade Fiscal macula a validade e o próprio escopo da Diligência determinada pela D. Autoridade Julgadora, na medida em que permanece sem resposta esse importante questionamento, o qual é determinante para a conclusão da análise a ser feita acerca da Manifestação de Inconformidade apresentada pela REQUERENTE.*

*Neste ponto, a relevância do questionamento feito pela D. Autoridade Julgadora é nítida, pois não há dúvidas acerca do direito aos créditos de "PIS" e de "COFINS" quanto às atividades de produção de petróleo.*

*Além dos documentos ora trazidos, cumpre destacar que, em sua Manifestação de Inconformidade, a REQUERENTE apresentou, ainda, documentos que comprovavam as vendas de óleo (Doc. nº 20 da Impugnação) e de gás natural (Doc. nº 21 da Impugnação) por ela realizadas, as quais corroboram o desempenho das atividades de produção offshore.*

*Logo, desnecessário mencionar que a D. Autoridade Fiscal se pautou em premissas equivocadas para afirmar que a REQUERENTE, em relação ao período fiscalizado, não procedia com atividades de produção de petróleo.*

*Tal equívoco, provavelmente, decorre do fato de que, atualmente (desde meados de 2011), a REQUERENTE não mais se dedica àquelas atividades, isto após a criação da RAÍZEN COMBUSTÍVEIS, empresa que passou a se dedicar à distribuição (operações denominadas como "Downstream" pela indústria de Óleo e Gás), sendo que toda as operações denominadas de upstream (exploração, desenvolvimento e produção de petróleo e gás natural) foram transferidas para a pessoa jurídica SHELL BRASIL PETRÓLEO LTDA. Contudo, tal transferência ocorreu apenas em 2011, ou seja, momento posterior ao período sob questionamento.*

*Demonstrada a ausência de resposta objetiva quanto ao questionamento feito pela D. Autoridade Julgadora, o qual é de vital importância para deslinde do caso sob exame, e à luz das provas carreadas pela REQUERENTE, deve ser determinada a realização de nova diligência, que responda efetivamente os pontos suscitados pela D. Autoridade Julgadora, bem assim que verifique as provas apresentadas pela REQUERENTE, sob pena de nulidade. Aliás, esta é a orientação do antigo Conselho e Contribuintes do Ministério da Fazenda sobre esse tipo de situação, como se depreende do aresto abaixo:*

*(...)*

*A conclusão acima consignada é a mesma que deve ser estendida ao presente caso. Isto porque, é imperativo que os questionamentos feitos pela D. Autoridade Julgadora sejam respondidos de forma assertiva e clara, indicando se a REQUERENTE realizou ou não atividades de produção de petróleo no período autuado, bem assim o valor dos créditos vinculados àquelas atividades.*

*A resposta ao questionamento será nitidamente positiva, em linha com os documentos aqui apresentados, sendo de rigor apenas que a D. Autoridade Fiscal indique o montante dos créditos vinculados a estas atividades, reconhecendo-os como válidos e reformando a autuação na parte relativa à glosa dos mesmos, a partir do que será possível delimitar a matéria remanescente desta autuação.*

**VI - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO QUANTO AOS ANEXOS MENCIONADOS NOS PEDIDOS DE RESSARCIMENTO - IMPOSSIBILIDADE DE VERIFICAÇÃO ACERCA DAS GLOSAS REALIZADAS** Como anteriormente mencionado, a autuação em tela decorre do lançamento de crédito tributário correspondente aos valores de "PIS" e de "COFINS" que seriam devidos em razão das glosas dos créditos aproveitados pela REQUERENTE durante os anos de 2008 e 2009.

Fl. 24 da Resolução n.º 3201-003.356 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16682.720385/2012-85

*Dessa forma o lançamento tributário também é resultado da glosa dos Pedidos de Ressarcimento de "PIS" e de "COFINS" formalizados pela REQUERENTE durante aquele período.*

*O Relatório de Diligência exarado nos autos do processo administrativo nº 16682.720393/2012-21 procede com a análise, por trimestre, dos valores pleiteados pela REQUERENTE, confrontando-os com as operações do período, para que seja alcançado o valor efetivamente passível de ressarcimento.*

*Daí, a importância da análise das informações contidas em cada um dos anexos mencionados no resultado de Diligência, quais sejam: i) Anexo 01; ii) Anexo 05; iii) Anexo 07; iv) Anexo 14-A; v) Anexo 16; vi) Anexo 17. Veja-se, abaixo, a menção a cada um dos referidos anexos:*

*(...)*

*Contudo, e para a surpresa da REQUERENTE, o resultado da Diligência veio incompleto, na medida em que não contemplaram os respectivos anexos. Explica-se.*

*(...)*

*Como visto, o Resultado de Diligência exarado no processo administrativo nº 16682.720393/2012-21, faz menção a uma série de anexos, nos quais são demonstradas as operações e as Notas Fiscais consideradas (Anexos 5 e 7), bem assim as Notas Fiscais glosadas (Anexos 9 e 14A).*

*Dessa maneira, resta evidente a necessidade de que tais anexos instruísem o Relatório de Diligência exarado no presente processo administrativo. Isto porque, sem estes documentos, a ampla defesa e o direito ao contraditório da REQUERENTE restam esvaziados.*

*Ora, como seria possível fazer a defesa de que determinadas Notas Fiscais não deveriam ter sido glosadas, sem que se conheça o universo, natureza e motivação destas glosas?*

*Como é possível verificar se todas as operações foram consideradas, se não disponibilizado o rol destas operações validadas pela D. Autoridade Fiscal?*

*A resposta aos dois questionamentos é a mesma: é impossível fazer a defesa sem o conhecimento/análise destes elementos!!!*

*Então, é imperativo que, além da realização de nova diligência, nos termos já requeridos, quando da intimação da REQUERENTE quanto aos novos resultados alcançadas, sejam encaminhados todos os elementos que nortearam a referida análise, permitindo-se que a REQUERENTE exerça seu direito de defesa de forma ampla, como lhe garante a Constituição Federal.*

*Naturalmente, ao deixar de proceder com o envio desses documentos, afigura-se nítida a ilegalidade incorrida pela D. Autoridade Fiscal, na medida em que restringiu o pleno exercício do direito de defesa e do contraditório por parte da REQUERENTE.*

*É de rigor reconhecer que a ausência de envio de todos os elementos que deram ensejo à formação da convicção da D. Autoridade Fiscal para a retificação do lançamento, com a manutenção de valores em detrimento da REQUERENTE, importa em clara e manifesta violação ao seu direito de ampla defesa e contraditório, o que é vedado pela Constituição Federal (artigo 5º, inciso LV).*

*VII - DOS PEDIDOS Diante de todo o até aqui exposto, clama a REQUERENTE, inicialmente, pela concessão de novo prazo para manifestação acerca do Relatório de Diligência exarado no processo administrativo em tela, agora com o envio de todos os*

Fl. 25 da Resolução n.º 3201-003.356 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16682.720385/2012-85

*elementos necessários à sua ampla verificação, com a disponibilização de todos os documentos mencionados no Relatório de Diligência em tela, bem como nos seus anexos, dada a sua vinculação à conclusão a ser perseguida neste processo, sob pena de materialização de violação aos princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório.*

*Ademais, diante da comprovação de que a diligência ora comentada pela REQUERENTE, malgrado tenha reduzido substancialmente o valor da autuação (como já era esperado), deixou de responder adequadamente a todos os questionamentos apontados pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora, além de haver explicitado premissas equivocadas no tocante aos créditos decorrentes de "DACON" e à suposta inexistência de operações de produção de petróleo e gás por parte da REQUERENTE, pugna esta a Vossa Senhoria que seja determinada a realização de nova diligência. Nesta, que se dê integral cumprimento ao quanto solicitado pela D. Autoridade Julgadora, sendo adotadas todas as diligências necessárias para a correta indicação dos valores passíveis de aproveitamento por parte da REQUERENTE, bem assim com a informação acerca da efetiva realização de atividades de produção de petróleo, com os créditos vinculados a esta atividade no período autuado, e com a resposta do questionamento acerca da duplicidade de glosas, em razão do crédito extemporâneo e dos valores relativos aos fretes entre suas bases primárias e secundárias, tudo em homenagem ao princípio da busca pela verdade material, sob pena de nulidade, na esteira da orientação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais."*

**Em virtude das alegações acima, e tendo em vista que não houve ciência ao contribuinte dos Anexos de Diligência do "Resultado de Diligência", para evitar qualquer possibilidade de cerceamento de direito de defesa, os autos foram encaminhados novamente à DEMAC/RJ, em 07/06/2016, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235/72, para que fosse dada ciência ao contribuinte, no presente processo, dos anexos do "Resultado de Diligência e reaberto prazo de 30 (trinta) dias para manifestação do contribuinte.**

**Em 14/06/2016 o contribuinte acessou o teor dos documentos acima citados, pela abertura dos arquivos digitais correspondentes no link Processo Digital, no Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte (Portal e-CAC), através da opção Consulta Comunicados/Intimações ou Consulta Processos.**

**Em 14/07/2016, o interessado apresentou razões adicionais de defesa, que além das alegações já aduzidas na resposta à diligência anterior trouxe novos argumentos, nos seguintes termos:**

*"(...)*

*I- DA TEMPESTIVIDADE (...)*

*II- SÍNTESE DOS FATOS E DO TERMO DE INTIMAÇÃO ORA RESPONDIDO(...)*

*III- PRELIMINAR - MANUTENÇÃO DO CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO QUANTO A TODOS OS ANEXOS MENCIONADOS NO RESULTADO DE DILIGÊNCIA - INTIMAÇÃO EXCLUSIVA EM RELAÇÃO AOS CHAMADOS "ANEXOS DE DILIGÊNCIA" Como mencionado, o "Resultado de Diligência" de fls. xx, exarado nos autos do processo administrativo nº 16682.720393/2012-21, procede com a análise, por trimestre, dos valores pleiteados pela REQUERENTE, confrontando-os com as operações do período, para que seja alcançado o valor efetivamente passível de ressarcimento, fazendo menção, em seu*

Fl. 26 da Resolução n.º 3201-003.356 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16682.720385/2012-85

*corpo a dois tipos de anexos, chamados de (i) "anexos simples" e (ii) "anexos de diligência".*

*Nada obstante a REQUERENTE ter realizado pedido expresso em sua última manifestação (fls. xx) para que fosse intimada acerca de todos os anexos mencionados no referido Resultado de Diligência, por meio do último Termo de Intimação exarado nestes autos, houve a intimação exclusiva acerca dos chamados "anexos de diligência" (fls. xx), mas não em relação aos "anexos simples".*

*Contudo, são os mencionados "anexos simples", quais sejam: i) Anexo 01; ii) Anexo 05; iii) Anexo 07; iv) Anexo 09; v) Anexo 14A; vi) Anexo 16 que efetivamente conferem informações necessárias para prosseguir com uma análise qualitativa sobre o "Resultado da Diligência", permitindo realizar uma defesa plena, pois aqueles outros nada mais são que os documentos que foram apresentados pela própria REQUERENTE em sede de diligência.*

*Daí exsurge a importância da análise das informações contidas em cada um daqueles "anexos simples" mencionados no resultado de Diligência. Veja-se, abaixo, a menção a cada um dos referidos anexos, denotando que as informações sobre notas fiscais consideradas (anexos 05 e 07) e, principalmente, daquelas glosadas (anexos 09 e 14A) são extraídas de seus documentos.*

*(...)*

*Por outro lado, os "anexos de diligência" - dos quais a Requerente foi intimada - se referem, única e exclusivamente, ao termo de intimação já respondido pela REQUERENTE (Anexo de Diligência 01), além das notas fiscais de bens e serviços que instruíram às referidas respostas (Anexos de Diligência 02, 03, 04, 05, 06 e 07), nada acrescentando para nova manifestação da REQUERENTE. Veja-se as menções aos referidos anexos no "Resultado de Diligência", que comprovam o quanto arguido acima:*

*(...)*

*Ou seja, a REQUERENTE já possuía plena ciência acerca desses documentos e não tem o porquê de questioná-los nesse momento, vez que, em geral, todas as notas fiscais apresentadas foram consideradas pela autoridade fiscal no Resultado de Diligência.*

*A leitura do trecho acima transcrito demonstra a importância da cientificação acerca dos anexos simples mencionados na referida Diligência, os quais deveriam, necessariamente, ter sido encaminhados à REQUERENTE nessa nova intimação para que fosse possível o exercício pleno e amplo do seu direito de defesa.*

*Nesse sentido, novamente o resultado da Diligência veio incompleto, na medida em que não contemplaram os referidos anexos simples (anexo 01, anexo 05, anexo 09, anexo 14A, etc...).*

*Ora, como será possível fazer uma defesa acerca de que determinadas Notas Fiscais não deveriam ter sido glosadas, sem que se conheça o universo, natureza e motivação destas glosas? Como é possível verificar se todas as operações foram consideradas, se não disponibilizado o rol destas operações validadas pela D. Autoridade Fiscal?*

*A resposta aos dois questionamentos é a mesma: é impossível fazer uma defesa plena sem o conhecimento/análise destes elementos!*

*Então, é imperativo que, além da realização de nova diligência, nos termos conforme se reiterará doravante, quando da intimação da REQUERENTE quanto aos novos resultados alcançadas, sejam encaminhadas os chamados "anexos simples", que repita-se à exaustão, não são aqueles mencionados nas fls. xx, permitindo-se que a*

Fl. 27 da Resolução n.º 3201-003.356 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16682.720385/2012-85

*REQUERENTE exerça seu direito de defesa de forma ampla, como lhe garante a Constituição Federal.*

*IV - CONSIDERAÇÕES ACERCA DO RESULTADO DA DILIGÊNCIA - DA NECESSIDADE DE REALIZAÇÃO DE NOVA DILIGÊNCIA FISCAL E DAS IMPROPRIEDADES ALI CONTIDAS (...)*

*IV.1 - AUSÊNCIA DE SEGURANÇA JURÍDICA QUANTO ÀS BASES SOBRE AS QUAIS DEVERÁ SE MANIFESTAR A REQUERENTE PARA FINS DE COMPROVAÇÃO DO DIREITO DE CRÉDITO ORIGINALMENTE PLEITEADO (...)*

*IV.2 - AUSÊNCIA DE RESPOSTA QUANTO AO QUESTIONAMENTO EMANADO DA D. AUTORIDADE JULGADORA, ACERCA DA EFETIVA REALIZAÇÃO DE ATIVIDADES DE PRODUÇÃO DE PETRÓLEO NO PERÍODO AUTUADO, BEM ASSIM SE EXISTIRAM CRÉDITOS DESTA ORIGEM (...)*

*IV.3 - DA RESTRIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMO PELA AUTORIDADE FISCAL - BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS O último ponto que merece ser observado, se refere aos itens onde a autoridade administrativa trata dos bens e serviços utilizados como insumos pela REQUERENTE e que lhe geraram direito ao crédito de PIS e COFINS.*

*Veja-se abaixo o entendimento da autoridade administrativa: (...)*

*Não obstante esse entendimento já tenha sido rechaçado quando da elaboração da manifestação de inconformidade, a Autoridade Fiscal mantém sua posição de glosar os créditos atrelados aos gastos exploratórios, de desenvolvimento e na produção de petróleo, o que, como já ressaltado anteriormente, não pode prosperar, visto que a REQUERENTE à época da tomada dos créditos (conforme disposto na subseção IV.2 acima) possuía como seu escopo primordial às referidas atividades.*

*Desse modo, sendo superado este entendimento, ainda assim é de rigor refutar a restrição do conceito de insumo em que se arvora a autoridade administrativa, consubstanciada na Instrução Normativa SRF n.º 404/2004.*

*A legislação infraconstitucional, regulamentando o artigo 195, parágrafo doze, da Constituição Federal, estabeleceu a possibilidade de aproveitamento de créditos do PIS e da COFINS na aquisição de bens e serviços "utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda", sem, contudo, manifestar-se acerca da extensão do conceito de "insumo", a ser adotado pelos contribuintes.*

*Sobre este aspecto, veja-se a redação do artigo 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/032:*

*(...)*

*Portanto, exceto por aquela vedação legal, todos os demais créditos relacionados a bens e serviços tomados pelo contribuinte para a fabricação dos seus produtos, destinados à venda, são considerados insumos.*

*Ocorre que não há, na lei, uma conceituação positiva de "insumo".*

*Entretanto, ultrajando o Princípio da Legalidade Tributária, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio das Instruções Normativas SRF nos 247/02, 358/03 e 404/04, buscou delimitar o conceito de "insumo" para fins de apuração de créditos do PIS e da COFINS às hipóteses em que os bens e serviços são empregados diretamente na prestação de serviços ou na fabricação ou produção de bens<sup>4</sup>.*

*Como visto anteriormente, esse é o entendimento em que se baliza a autoridade administrativa no caso em apreço.*

Fl. 28 da Resolução n.º 3201-003.356 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16682.720385/2012-85

*Isto é, a Secretaria da Receita Federal do Brasil adotou um conceito de "insumo" idêntico àquele previsto na legislação do IPI, condicionando os créditos da COFINS e do PIS à integração no serviço ou no produto oferecido pelo contribuinte, embora as hipóteses de incidência tributária desse imposto e das Contribuições em questão em nada se assemelhem.*

*No entanto, a definição de insumo contida naquelas instruções normativas não revela uma interpretação coerente com o regime não-cumulativo instituído para o PIS e para a COFINS.*

*A doutrina tributária defende que a conceituação do termo "insumo", para fins de creditamento de PIS e de COFINS, não pode ser tão restritiva quanto o é para a legislação do IPI, tendo em vista que tais contribuições sociais incidem sobre a receita do contribuinte, motivo pelo qual os bens e serviços (insumos) passíveis de creditamento devem refletir sua regra matriz de incidência.*

(...)

*Tendo em vista a nítida divergência quanto à amplitude do conceito, a jurisprudência histórica do "CARF" oscilou em três principais grupos decisórios: (i) em um primeiro momento, acatou o entendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil - "SRFB" quanto ao entendimento restritivo similar ao "IPI"; (ii) paralelamente, em alguns períodos, houve julgados que entenderam que o conceito seria bem mais amplo, comparado aos custos e despesas dedutíveis no lucro real em consonância com a legislação do "IRPJ"; e (iii) o atual conceito, adotando amplitude intermediária aos dois anteriores, entende que "insumo" é tudo aquilo que for despesa essencial para a produção de bens e prestação de serviços do contribuinte, compondo seu custo de produção<sup>8</sup>.*

*Este conceito do vocábulo "insumo", intermediário, ligado à essencialidade do bem ou serviço para a produção dos bens e serviços finais, é originado dos Acórdãos nºs 9303-01.035 e 9303-01.036, ambos de Relatoria do Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, julgados pela 3ª Turma da "CSRF" - Câmara Superior de Recursos Fiscais, na sessão de julgamento de 23 de agosto de 2010, cuja ementa do primeiro aresto se transcreve abaixo:*

(...)

*A 3ª Turma da "CSRF" sedimentou esse conceito de "insumo" nos julgamentos que seguiram, conforme se extrai dos Acórdãos nºs 9303-01.740 e 9303-01.741 (sessão de 09.11.2011); 9303-002.651, 9303-002.652, 9303-002.653 e 9303.002655 (julgados em 14.11.2013); 9303-003.069 (sessão de 13.08.2014); 9303003.079 (julgado em 13.08.2014); 9303- 003.193 e 9303-003.194 (sessão de 26.11.2014); 9303-003.308 e 9303-003.309 (sessão de 25.03.2015); bem como no mais recente julgamento dos Processos Administrativos nºs 10925.720046/2012-12 e 10925.720686/2012-22, realizados na sessão de julgamento de 25 de fevereiro de 2016, cujos Acórdãos ainda não foram formalizados<sup>9</sup>.*

*Através do conceito sedimentado no bojo da jurisprudência mais atual do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - "CARF", os "insumos" passíveis de creditamento dessas Contribuições são aqueles bens e serviços "necessários, essenciais e pertinentes, empregados no processo produtivo", os quais integram o custo de produção.*

*Com efeito, as Turmas Ordinárias do "CARF" seguem a mesma linha do conceito definido tanto pela "CSRF", quanto pelo Superior Tribunal de Justiça.*

*Transcreve-se abaixo recentes julgados da 3ª Seção do "CARF" que mostram a atualidade do conceito intermediário de "insumo", ligado à essencialidade do bem e do*

Fl. 29 da Resolução n.º 3201-003.356 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16682.720385/2012-85

*serviço para a produção do contribuinte, afirmando a pacificação do tema no Conselho:*

*(...)*

*O entendimento acima esposado acolhe o quanto pleiteado pela RECORRENTE, eis que todos os bens e serviços em face dos quais se tomou o crédito do PIS e da COFINS guardam estreita relação com as etapas produtivas relacionadas com as atividades de exploração, desenvolvimento e produção de petróleo.*

*Verificado, portanto, que o conceito do "insumo" para a atual e recente histórica jurisprudência da CSRF e das Turmas Ordinárias CARF é todo bem e serviço essencialmente utilizados na produção de bens e serviços pelo contribuinte, sejam eles aplicados direta ou indiretamente, resta claro o descompasso com o posicionamento arguido pela autoridade administrativa.*

*VI - DOS PEDIDOS Diante de todo o até aqui exposto, clama a REQUERENTE, inicialmente, pela concessão de novo prazo para manifestação acerca do Resultado de Diligência exarado no processo administrativo em tela, agora com o envio dos mencionados "anexos simples" (anexo 01, anexo 05, anexo 07, anexo 09, anexo 14A e anexo 16), que não estão contemplados nas fls. xx, relativos aos anexos dos quais a REQUERENTE foi cientificada no Termo de Intimação nº xx/2016, dada a sua vinculação à conclusão a ser perseguida neste processo, sob pena de materialização de violação aos princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório.*

*Ademais, diante da comprovação de que a diligência ora comentada pela REQUERENTE, malgrado tenha reduzido substancialmente o valor da autuação (como já era esperado), deixou de responder adequadamente a todos os questionamentos apontados pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora, além de haver explicitado premissas equivocadas no tocante aos créditos decorrentes de "DACON" e à suposta inexistência de operações de produção de petróleo e gás por parte da REQUERENTE, pugna esta a Vossa Senhoria que seja determinada a realização de nova diligência.*

*Nesta, que se dê integral cumprimento ao quanto solicitado pela D. Autoridade Julgadora, sendo adotadas todas as diligências necessárias para a correta indicação dos valores passíveis de aproveitamento por parte da REQUERENTE, bem assim com a informação acerca da efetiva realização de atividades de produção de petróleo, com os créditos vinculados a esta atividade no período autuado, e com a resposta do questionamento acerca da duplicidade de glosas, em razão do crédito extemporâneo e dos valores relativos aos fretes entre suas bases primárias e secundárias, tudo em homenagem ao princípio da busca pela verdade material, sob pena de nulidade, na esteira da orientação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais."*

Após manifestação da contribuinte, foi julgado improcedente o feito, assim ementado:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal Ano-calendário: 2009 NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Satisfeitos os requisitos do art. 10 do Decreto n.º 70.235/72 e não tendo ocorrido o disposto no art. 59 do mesmo diploma legal, não há que se falar em nulidade do procedimento administrativo.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Inexiste ofensa ao princípio da ampla defesa e do contraditório quando os Despachos Decisórios foram formalizados com motivação e descrição dos fatos compatíveis com o enquadramento legal e quando o contribuinte exerce seu direito de defesa de forma

Fl. 30 da Resolução n.º 3201-003.356 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16682.720385/2012-85

ampla na manifestação de inconformidade, demonstrando ter pleno conhecimento dos fatos imputados e da legislação tributária aplicável.

DESPACHO DECISÓRIO. FUNDAMENTAÇÃO. MOTIVAÇÃO.

NULIDADE E CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

É incabível a arguição de nulidade do despacho decisório, cujos procedimentos relacionados à decisão administrativa estejam revestidos de suas formalidades essenciais, em estrita observância aos ditames legais, assim como verificado que o sujeito passivo obteve plena ciência de seus termos e assegurado o exercício da faculdade de interposição da respectiva manifestação de inconformidade.

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. APRESENTAÇÃO DE PROVAS.

Aplicam-se as regras processuais previstas no Decreto nº 70.235, de 1972, à manifestação de inconformidade, a qual deve mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamentam os pontos de discordância, as razões e as provas que possuir.

CONCOMITÂNCIA ENTRE PROCESSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL.

A existência ou propositura, pelo sujeito passivo, de ação judicial com o mesmo objeto importa em renúncia ou em desistência ao litígio nas instâncias administrativas.

PEDIDO DE PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Ano-calendário: 2009 INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS NO DACON.

O aproveitamento de créditos no regime de incidência não cumulativa da contribuição consiste em faculdade do contribuinte, descabendo o seu aproveitamento *ex officio*, quando o próprio autuado não exerce o direito alegado no DACON.

INFORMAÇÃO DOS DÉBITOS EM DACON.

Os valores expressos no DACON não configuram confissão de dívida, por inexistência de disposição legal.

INSUMOS. CREDITO. CONCEITO. NÃO CUMULATIVIDADE.

Para efeito da não cumulatividade das contribuições, há de se entender o conceito de insumo não de forma genérica, atrelando-o à necessidade na fabricação do produto e na consecução de sua atividade-fim (conceito econômico), mas adstrito ao que determina a legislação tributária (conceito jurídico), vinculando a caracterização do insumo à sua aplicação direta na fabricação ou produção dos bens ou produtos destinados à venda.

Manifestação de Inconformidade Improcedente Direito Creditório Não Reconhecido

Apresentado recurso voluntário pleiteando pela reforma e seu provimento, conforme os termos dos pedidos do recurso voluntário:

Outrossim, pugna pelo **provimento do seu recurso voluntário** e a respectiva reforma do v. acórdão recorrido para:

(i) **preliminarmente**, decretar a **nulidade** do despacho decisório, por vício no critério jurídico de determinação da base de cálculo dos créditos das referidas contribuições, que ora utilizava como parâmetro o valor declarado em DACON, ora aquele constante

Fl. 31 da Resolução n.º 3201-003.356 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16682.720385/2012-85

da Listagem de TI, criando uma **base híbrida**, que não possui qualquer respaldo legal, denotando arbitramento realizado sem critério único e uniforme para todas as classes de créditos escriturados nos livros fiscais da RECORRENTE (**VIDE SEÇÃO III DESTE RECURSO VOLUNTÁRIO**);

(ii) **no mérito**, considerando que a base amostral das notas fiscais estipulada pela fiscalização foi **integralmente atingida** (100% das notas entregues), e que os valores declarados em DACON devem servir como único parâmetro para definição da base de cálculo dos créditos de PIS e COFINS, conforme determinado na legislação, reconhecer que a RECORRENTE comprovou todos os créditos lançados em sua DACON e, em consequência reconhecer o direito creditório respectivo (**VIDE SEÇÃO IV DESTE RECURSO VOLUNTÁRIO**);

(ii.1) **subsidiariamente ao item (ii)**, acaso o mesmo não seja acolhido, com amparo no princípio da verdade material, far-se-á necessária a conversão em diligência do feito, para apuração da correta base de cálculo dos créditos de PIS e COFINS, através da análise individual de cada um dos documentos fiscais que respaldaram a apropriação dos créditos glosados (**VIDE SEÇÃO IV.1 DESTE RECURSO VOLUNTÁRIO**);

(iii) **no mérito**, sejam afastadas as glosas referentes aos bens e serviços utilizados como insumos, referentes aos dispêndios relativos ao mercado de exploração e produção de petróleo (*offshore*), aplicando-se o conceito do “insumo” refletida na majoritária jurisprudência da CSRF e das Turmas Ordinárias do CARF, no sentido de que são passíveis de creditamento todo bem e serviço essencialmente utilizado na produção de bens e serviços pelo contribuinte, sejam eles aplicados direta ou indiretamente no processo produtivo; (**VIDE SEÇÃO V E SUBSEÇÕES V.1, V.2 E V.3 DESTE RECURSO VOLUNTÁRIO**);

(iv) subsidiaria ou complementarmente ao item (iii), requer a conversão do feito em diligência, de modo que a autoridade fiscal esclareça o emprego de cada um dos bens e serviços utilizados como insumos na atividade de produção de petróleo e gás natural pela RECORRENTE, dentro da base amostral de 530 (quinhentas e trinta) notas fiscais elegidas pelo fisco nessa categoria, com fito de demonstrar a sua essencialidade no referido processo produtivo, a legitimar a tomada de créditos de PIS e COFINS pela RECORRENTE; (**VIDE SEÇÃO V.4 DESTE RECURSO VOLUNTÁRIO**);

(v) por fim, seja afastada a incorreta assertiva que não houve impugnação à glosa relativa a serviços prestados por pessoas jurídicas domiciliadas no exterior cujos valores foram indevidamente incluídos nos bens para revenda de origem importada, posto que a base amostral foi integralmente concluída com a juntada das notas fiscais exclusivas de bens para revenda, devendo ser reconhecida a integralidade do direito creditório pleiteado (**VIDE SEÇÃO VI DESTE RECURSO VOLUNTÁRIO**);

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro Laércio Cruz Uliana Junior, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo.

O presente feito não se encontra maduro para julgamento, inicialmente, é de ressaltar que a própria DRJ, compreendeu pela necessidade da conversão em diligência, nos seguintes termos:

Diante do exposto, considerando que:

Fl. 32 da Resolução n.º 3201-003.356 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16682.720385/2012-85

na amostra utilizada não estão contempladas todas as linhas do DACON que foram objeto de glosa; os elementos constantes dos autos, bem como o critério adotado pela autoridade fiscal na eleição e na análise da amostra não são suficientes para firmar a convicção deste julgador quanto ao crédito em litígio.

Proponho, em busca da verdade material, e nos termos do art. 18 do Decreto 70.235/72, o encaminhamento deste processo à DEMAC/RJ, para que a autoridade fiscal:

efetue as diligências necessárias, considerando a escrituração e os demonstrativos do contribuinte, bem como os documentos fiscais que os respaldam<sup>1</sup>, a fim de relacionar os valores glosados referentes a todas as linhas da DACON e os motivos das glosas; b) verifique se a empresa efetivamente realizou operações de produção de petróleo no período (conforme alegado no item IV.2 da impugnação - fls. 1946 a 1948) e se existe crédito oriundo da referida atividade;

c) refaça, se for o caso, o cálculo dos créditos e manifestese quanto à homologação das compensações declaradas.

Fato, que da determinação da diligência à unidade de origem deu o prazo de 15 (quinze) dias para que a contribuinte realizasse a juntada dos documentos nos seguintes termos:

- 1- Em função das listagens de notas fiscais referentes ao consumo de energia elétrica, apresentadas quando no procedimento de fiscalização, elaboramos uma amostragem mensal de notas a serem apresentadas. Assim sendo, conforme arquivo digital apresentado em anexo à presente intimação, deverá o contribuinte apresentar as cópias das notas fiscais ali especificadas. Ressaltamos, que, conforme anteriormente, as notas deverão ser apresentadas na mesma sequência da listagem elaborada a fim de facilitar a sua conferência.
- 2- Ainda com relação às amostragens solicitadas anteriormente, durante a fiscalização realizada, apresentar cópias de todas as notas fiscais ainda não apresentadas naquele período, a fim de que seja atendida a deliberação da DRJ.
- 3- Todos os documentos eletrônicos devem ser validados no sistema SVA.

Da conversão em diligência, destaco o resultado da diligência em que a fiscalização aponta dificuldades na conciliação das DACON's e "listagem TI" apresentada pela contribuinte:

#### 4 – NOVA ANÁLISE DOS CRÉDITOS EM VISTA DAS NOTAS APRESENTADAS EM FASE DE INCONFORMIDADE E/OU IMPUGNAÇÃO:

##### CRITÉRIOS ADOTADOS NA AUDITORIA ORIGINAL E NESTA DILIGÊNCIA:

Na auditoria original, no intuito de analisarmos as bases geradoras de crédito de PIS e COFINS declaradas nas DACON (Fichas 06 e 16), solicitamos à fiscalizada que nos demonstrasse como havia apurado aqueles valores mensais. Queríamos que, simplesmente, a empresa nos "detalhasse" aqueles valores. Nesse sentido a intimamos que nos apresentasse listagens de todas as notas fiscais que redundavam em cada linha das DACON apresentadas.

Atendo às intimações, a fiscalizada nos apresentou listagens que foram por ela denominadas como "listagens TI".

Fl. 33 da Resolução n.º 3201-003.356 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16682.720385/2012-85

Acontece que, em inúmeros períodos, os totais das listagens de TI ora se mostravam inferiores ora se mostravam superiores aos montantes declarados nas Fichas 06 e 16 das DACON. Em outros casos, as listagens de TI apresentavam diferenças entre as bases de Bens de Revenda com as bases dos Insumos que, matematicamente, se compensavam de forma perfeita. Isto estava discriminado claramente nos demonstrativos dispostos no Anexo 07.

Dessa forma, face ao que nos foi apresentado e, a fim de não descartar completamente as bases das DACON que não fossem devidamente comprovadas, considerando-as não comprovadas de plano (critério esse que seria muito radical), optamos pelos critérios abaixo discriminados que, em nosso entendimento, foram benéficos à fiscalizada.

Critérios utilizados no trabalho de auditoria original e na presente diligência:

a)- Quando o valor de uma base de crédito declarada na DACON (Fichas 06 ou 16)

apresentava valor maior que a base referente à listagem de notas fiscais de TI (Anexo 07), concluímos que o montante em DACON foi declarado a maior, e estava sem lastro de notas fiscais probantes que lhe dessem sustentação. Nesses casos, consideramos, de plano, o montante de TI como a base de crédito passível de análise e ser comprovada por amostragem;

b)- Por outro lado, quando uma base declarada em DACON apresentou-se menor que a base da listagem de notas fiscais de TI, consideramos o montante declarado em DACON posto que, se a interessada não quis utilizar todas as suas notas fiscais geradoras de crédito, trata-se de uma prerrogativa exclusiva dela e não da fiscalização;

c)- Nos casos em que a listagem de TI apresentou diferenças entre duas bases de cálculo e essas diferenças se compensaram, como o foi nos casos de Bens de Revenda e Insumos, consideramos as bases declaradas nas DACON, pois, concluímos que nas listagens de TI houve inclusão inadvertida de notas fiscais de uma base em outra no momento da extração dos dados para atender às intimações. Dessa forma, nenhum ônus foi causado à interessada e tampouco à RFB. (g.f.)

Em se tratando da comprovação da certeza e liquidez do direito creditório do contribuinte, como exigido no art. 170 do CTN, é ônus seu fazer a prova da existência do valor do crédito que pretende ressarcir ou utilizar na compensação de débito.

Verificando o lastro documental, verifica-se que a contribuinte arcou com o ônus de lastrear seu pleito com documentos, porém, diante do número elevado de documentos, houve inconsistência em algumas informações já atestada pela fiscalização.

Vale lembrar, que o número de documentos é tão elevado, que a própria fiscalização utilizou o método de amostragem para conferência.

Assim, resta evidente que o prazo de 15 (quinze) dias, para juntada e conciliação de um número tão elevado de documentos não foi o suficiente para apresentar os documentos com as devidas conciliações.

Considerando que o CARF tem se posicionado no sentido de que a DACON não é declaração, possuindo natureza jurídica meramente informativa, e diante da primazia do princípio da verdade material no processo administrativo fiscal, resta claro que as informações declaradas no documento não são absolutas. Ato reflexo, o mero erro de preenchimento do DACON pela contribuinte não tem o condão de obstruir seu pleito ao crédito, desde que o ônus probatório que recai sobre a pleiteante esteja devidamente satisfeito. Na prática, tratando-se de

Fl. 34 da Resolução n.º 3201-003.356 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16682.720385/2012-85

caso de homologação de crédito tributário e tendo a contribuinte sido responsável pelo preenchimento do DACON, cabe a ela provar os fatos que alega, de forma a demonstrar a existência de direito creditório líquido e exigível. Este é o entendimento pacificado neste Conselho, conforme se verifica pelo julgado abaixo transcrito:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal Ano-calendário: 2001 DCTF. CONFISSÃO DE DÍVIDA. RETIFICAÇÃO. A DCTF é instrumento formal de confissão de dívida, e sua retificação, posteriormente a procedimento fiscal, exige comprovação material. VERDADE MATERIAL. ÔNUS DA PROVA. DILIGÊNCIA. As alegações de verdade material devem ser acompanhadas dos respectivos elementos de prova. O ônus de prova é de quem alega. A busca da verdade material não se presta a suprir a inércia do contribuinte que tenha deixado de apresentar, no momento processual apropriado, as provas necessárias à comprovação do crédito alegado. COMPENSAÇÃO. AUSÊNCIA DE PROVA. O direito à restituição/ressarcimento/compensação deve ser comprovado pelo contribuinte, porque é seu o ônus. Na ausência da prova, em vista dos requisitos de certeza e liquidez, conforme art. 170 do CTN, o pedido deve ser negado. (CARF. Acórdão n. 3201-004.548 do Processo n. 13819.903434/2008-56. Rel. Cons.Charles Mayer de Castro Souza. Dj. 28/11/2018)

Dito isso, verifica-se que a recorrente cumpriu com seu ônus probatório e trouxe aos autos elementos relevantes ao deslinde do caso e que necessitam ser devidamente conhecidos e analisados. Isto posto, e considerando que a decisão de piso concluiu pela prevalência das informações do DACON sem a devida análise da origem dos créditos utilizados nas deduções das contribuições devidas, entendo que subsistem dúvidas sobre o direito creditório pleiteado.

Ademais, a DRJ ao proferir seu julgamento, utilizou como condão as Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e nº 404/2004, porém, posterior ao julgamento foi decisão em recurso especial repetitivo no Superior Tribunal de Justiça impactando diretamente o conceito de insumo, assim, vale ressaltar que a baliza atual para o conceito de insumo, são aqueles relacionados a essencialidade e relevância, nos termos do REsp nº 1.221.170, da Nota SEI 63/2018 da PGFN e do Parecer Normativo Cosit nº 5/2018

Diante disso, voto em converter o feito em diligência, para que a Unidade preparadora intime o contribuinte para apresentar, no prazo de 45 (quarenta e cinco) dias, podendo ser prorrogado por igual período, (i) nova listagem correlacionando os valores controvertidos com os Dacons declarados e os documentos que lastreiam o crédito, mas tão somente em relação àqueles valores sobre os quais se diverge em sede de recurso voluntário, (ii) justificativa dos motivos das inconsistências, facultada a juntada de laudo técnico, (iii) laudo técnico nos termos do REsp nº 1.221.170, da Nota SEI 63/2018 da PGFN e do Parecer Normativo Cosit nº 5/2018, devendo segregar cada atividade e direito ao crédito de modo pormenorizado, sem prejuízo da solicitação de outros documentos que se mostrarem necessários à solução da lide. Posteriormente, deverá a Unidade preparadora elaborar relatório fiscal conclusivo acerca (i) dos valores declarados a maior no Dacon e a menor na “listagem TI”, verificando-se a existência de lastro documental ao crédito pleiteado, (ii) dos valores declarados a menor no Dacon e a maior na “Listagem TI”, verificando-se a existência de lastro documental ao crédito pleiteado e (iii) dos pretensos créditos de insumos, nos termos do RESP 1.221.170 STJ, do Parecer Normativo Cosit nº 5 e da Nota SEI/PGFN 63/2018. Após, a autoridade administrativa deverá elaborar relatório fiscal conclusivo, dando-se ciência ao contribuinte para

Fl. 35 da Resolução n.º 3201-003.356 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16682.720385/2012-85

sua manifestação, no prazo de 30 (trinta) dias, devolvendo os presentes autos para prosseguimento.

(documento assinado digitalmente)

Laércio Cruz Uliana Junior