



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.720390/2012-98
RESOLUÇÃO	3201-003.883 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	RAÍZEN COMBUSTÍVEIS S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do Recurso Voluntário em diligência à Unidade de Origem, para que se providencie o seguinte: (i) aplicar ao presente processo o mesmo entendimento utilizado nos demais processos de ressarcimento de PIS ou Cofins do ano-calendário de 2009, já anteriormente baixados em diligência, como o processo de nº 16682.720382/2012-41, (ii) verificar o lastro documental ao crédito pleiteado e os motivos para a glosa, nos termos do voto, no que tange à chamada divergência “Listagem TI” e Dacon, (iii) verificar a correta aplicação às glosas de insumos remanescentes (Bens e Serviços Utilizados Como Insumos - Mercado Interno) do conceito de insumos advindo do RESP 1.221.170 STJ e do Parecer Normativo Cosit nº 5 e da Nota SEI//PGFN 63/2018 e (iv) elaborar relatório com demonstrativo e parecer conclusivo acerca da auditoria realizada e dos créditos objeto de ressarcimento/compensação, cientificando o Recorrente e concedendo-lhe o devido prazo para manifestação. Após, retornem os autos a este colegiado para prosseguimento.

Assinado Digitalmente

MARCELO ENK DE AGUIAR – Relator

Assinado Digitalmente

HÉLCIO LAFETÁ REIS – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marcelo Enk Aguiar, Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Fabiana Francisco de Miranda, Flávia Sales Campos Vale, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow e Hélcio Lafetá Reis (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário contra decisão da DRJ06 que julgou improcedente a manifestação de inconformidade do interessado em epígrafe. Prossegue-se com base no relatório da decisão:

O interessado transmitiu o PER nº 14766.36810.301009.1.1.11-7022, no qual requer ressarcimento de crédito relativo ao PIS/Pasep não-cumulativo mercado [sic – em realidade, Cofins] vinculado à receita não tributada no mercado interno do 3º trimestre de 2009.

Posteriormente transmitiu as DComps relacionadas no Despacho Decisório Complementar de fls. 2.545/2.547, visando compensar os débitos nelas declarados com o crédito acima.

A Demac-RJ emitiu inicialmente Despacho Decisório (DD) no qual não reconhece o direito creditório e, em um segundo momento, Despacho Decisório complementar no qual não homologa as compensações pleiteadas.

A empresa apresenta manifestação de inconformidade em face do primeiro DD na qual alega, em síntese:

I – DA TEMPESTIVIDADE DA PRESENTE MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

II - SÍNTESE DOS FATOS

III – NULIDADES

III.1 – DA AUSÊNCIA DE RAZOABILIDADE NA EXIGÊNCIA DE APRESENTAÇÃO DE 3.700 NOTAS FISCAIS DE UM UNIVERSO DE 900.000 NOTAS FISCAIS EM 15 DIAS

III.2 – VÍCIO NA ELEIÇÃO DAS NOTAS FISCAIS PARA FINS DE AMOSTRAGEM – DESCONSIDERAÇÃO DOS VOLUMES DE CRÉDITOS X NÚMEROS DE NOTAS EXIGIDAS PARA AFERIÇÃO DE REPRESENTATIVIDADE

III.3 – VÍCIO DO CRITÉRIO JURÍDICO ADOTADO – ABANDONO DA AMOSTRAGEM PARA VERIFICAÇÃO INDIVIDUAL SEM A INTIMAÇÃO DA REQUERENTE PARA APRESENTAÇÃO DE TODAS AS NOTAS FISCAIS – NULIDADE POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - VERDADEIRO ARBITRAMENTO SEM OBSERVÂNCIA DO PROCEDIMENTO CORRESPONDENTE

III.4 – NULIDADE POR 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 – DO DIREITO

IV.1 – DO DIREITO AO CRÉDITO DA “CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS” 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 ÀS NOTAS FISCAIS APRESENTADAS DIANTE DO VOLUME TOTAL – VÍCIO NO CRITÉRIO JURÍDICO ADOTADO – MAJORAÇÃO INDEVIDA DA AUTUAÇÃO

VI – VINCULAÇÃO À CONCLUSÃO A SER CONSIGNADA NOS AUTOS DO MANDADO DE SEGURANÇA Nº 2009.51.01.008588-0 NO QUE SE REFERE AOS CRÉDITOS DECORRENTES DE FRETES ENTRE BASES PRIMÁRIAS E SECUNDÁRIAS

VII – DA DILIGÊNCIA

VIII – CONCLUSÕES

IX – DOS PEDIDOS

O processo foi relatado pelo então julgador da DRF/JFA Bruno Bonoto Guércio, que requereu duas diligências fiscais: a primeira pelo Despacho nº 027 1ª Turma da DRJ/JFA, de 05/06/2013, e a segunda pelo Despacho nº 151 1ª Turma da DRJ/JFA, de 07/06/2016;

Em 27/10/2016 foi prolatado o Acórdão 09-60.949 - 1ª Turma da DRJ/JFA que considerou improcedente a manifestação de inconformidade, além de considerar que “*não foi contestada a não homologação das compensações*” e, sendo assim, que “*Nos termos do § 7º do artigo 74 da Lei nº 9.430/96, c/c o artigo 21 do Decreto nº 70.235/72, deve ser efetuada a cobrança imediata dos débitos declarados nas declarações de compensação, tendo em vista que a não homologação das declarações de compensação não foi contestada*”;

Em 27/09/2022 o Carf prolatou o Acórdão nº 3201-009.807 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária que anulou o Acórdão da DRJ.

O acórdão 3201-009.807 de 27/09/2022 foi assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

ANO-CALENDÁRIO: 2009

NULIDADE DO ACÓRDÃO DRJ. SUPERVENIÊNCIA DE DESPACHO DECISÓRIO COMPLEMENTAR QUE NÃO ALTERA O CONTEÚDO DO PRIMEIRO DESPACHO DECISÓRIO. MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE QUE CONTESTA INTEGRALMENTE O DESPACHO DECISÓRIO.

No caso de superveniência de novo despacho decisório complementar que nada altera o conteúdo do primeiro despacho decisório já proferido, não se deve aplicar o art. 17 do Dec. 70.235/72, uma vez, que todo o conteúdo decisório foi contestado no primeiro despacho proferido e devendo ser aproveitado para o segundo que nada alterou os fatos e fundamentos.

ANULAÇÃO ACÓRDÃO DRJ. EFEITOS. NECESSIDADE DE CANCELAMENTO DA DÍVIDA ATIVA DO DÉBITO DECLARADO NA DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO (DCOMP).

Sendo anulada a decisão DRJ para que nova seja proferida, se impõe o cancelamento da determinação de inscrição em dívida ativa, eis que os atos se encontram com vícios para sua sustentação, assim, não sendo concernente o determinado para inscrição em dívida ativa nos termos do art. 7º do artigo 74 da Lei nº 9.430/96, c/c o artigo 21 do Decreto nº 70.235/72, eis que a decisão é nula.

[Acórdão]

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em anular a decisão de primeira instância, para que outra seja proferida, considerando-se válida a Manifestação de Inconformidade apresentada pelo Recorrente para ambos os despachos decisórios, o do crédito e o da compensação, devendo-se, ainda, ser solicitado à PGFN o cancelamento em dívida ativa do débito declarado na Declaração de Compensação.

A DRJ proferiu nova decisão:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

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 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.

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.

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 atuado 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. CRÉDITO. 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 Procedente em Parte

Direito Creditório Não Reconhecido

A Raízen S/A (nova denominação de Raízen Combustíveis S/A e de Shell Brasil LTDA) apresentou seu recurso voluntário. Mantém as contestações antes apresentadas.

Destaca-se o resumo inicial do recurso:

28) **Primeiro**, ao reputar como válido o critério de elegibilidade da base de cálculo pautado no menor valor entre a base da DACON x Listagem de TI, o órgão julgador foi categórico ao afirmar que a RECORRENTE não teria se desonerado do ônus de comprovar a correta base de cálculo dos créditos, legitimando as glosas referentes à diferença entre Listagem de TI x DACON.

29) Contudo, o próprio critério jurídico de amostragem das notas fiscais – adotado pela autoridade lançadora – foi acolhido e convalidado pelo órgão julgador, tendo a RECORRENTE logrado êxito em apresentar todos os documentos que amparavam o direito creditório a ratificar, integralmente, a base de cálculo declarada na DACON e não um critério híbrido entre esta e a Listagem de TI (como foi feito).

30) Ora, se a própria amostragem elegida pelo fiscal foi considerada com apta a representar o universo das notas fiscais representativas dos créditos apropriados, e como a própria DRJ reconheceu que a amostragem foi integralmente cumprida pela RECORRENTE, necessariamente deve se considerar integralmente comprovada a base de cálculo da DACON, ante a apresentação de todas as notas fiscais solicitadas na amostragem realizada.

31) Ou seja, a amostragem reflete a DACON e a DACON deve ser o único parâmetro a ser utilizado como base para apuração dos créditos de PIS/COFINS.

32) Se não acatado esse fundamento, far-se-á necessária a conversão em diligência do feito, para que seja oportunizada a demonstração de qual é a base correta, no confronto entre DACON e Listagens de TI, linha a linha, nota por nota.

33) Indo adiante, o segundo ponto tange à glosa referente ao crédito extemporâneo de etanol anidro, que foi lançado no mês de setembro de 2009, sobre o qual a Autoridade Julgadora sustentou a necessidade de retificação prévia de todas as DACON's e DCTF por competência para se permitir o aproveitamento do crédito extemporâneo, o que não se pode concordar, mormente por não encontrar respaldo na legislação e por confrontar pacífico entendimento do CARF.

34) Além disso, o terceiro ponto objeto de insurgência foi o novo entendimento do acórdão recorrido de que os créditos decorrentes fretes internos entre bases primárias e secundárias da RECORRENTE deveriam ser glosados, tendo em vista o desfecho do Mandado de Segurança nº 0008588-12.2009.4.02.501.

35) Ocorre que, com vênias, é ilusória a ideia de que tal ação judicial teve desfecho desfavorável à RECORRENTE, já que foi extinta SEM RESOLUÇÃO DE MÉRITO, considerando a desistência apresentada (Doc. 01). Assim, não há que se falar em glosa do crédito com base na mencionada ação judicial, sobretudo diante da essencialidade e relevância dessas despesas no contexto da operação de downstream (distribuição de combustíveis) e da inexistência de coisa julgada sobre o tema.

36)O quarto e último aspecto a ser abordado neste recurso cinge-se ao desacerto do acórdão com relação à manutenção da glosa das linhas de bens e serviços utilizados como insumos, referentes às atividades do mercado de produção de petróleo e gás natural (offshore).

(...)

44) Assim, em síntese, o presente recurso se limitará aos temas suscitados nos parágrafos anteriores, quais sejam: Preliminar: (i) nulidade do critério jurídico de eleição da base de cálculo (DACON x Listagem de TI); Mérito: (ii) DACON deve ser considerada como documento a ser utilizado para apropriação e validação dos créditos, sendo por sua vez, integralmente cumprida e aceita a amostragem utilizada, deve ser considerada como plenamente demonstrada a higidez dos créditos ali lançados; (iii) afastamento das glosas dos fretes entre bases primárias e secundárias, uma vez que o mandado de segurança nº 0008588-12.2009.4.02.5101, uma vez que essa ação foi extinta sem resolução do mérito pelos tribunais, bem assim porque tais créditos são plenamente legítimos; (iv) impropriedade de manutenção da glosa do crédito extemporâneo de álcool anidro lançado em 09/2009; (v) afastamento das glosas referentes aos bens e serviços adquiridos como insumos, amparado no conceito de insumo a partir do critério da essencialidade, necessidade e pertinência ao processo produtivo e afastando do critério restritivo adotado pela autoridade fiscal.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Marcelo Enk de Aguiar, Relator.

O recurso é tempestivo, atende os demais requisitos de admissibilidade e dele se toma conhecimento.

A decisão inicial da DRJ foi declarada nula. Nova decisão foi proferida e objeto de recurso.

A recorrente mantém a alegação de nulidade:

58) A imagem acima não deixa dúvidas, dentro de um mesmo trimestre foi adotada uma base híbrida, ora considerando aquilo declarado em DACON (julho e agosto), ora aquilo da Listagem de ti (setembro). Esse critério, por sua vez, não reflete nenhuma das duas bases e ainda enseja um prejuízo claro à defesa da RECORRENTE, pois se baliza em um valor arbitrado inferior a ambas as grandezas (DACON x Listagem de TI).

59) 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 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 RECORRENTE, isto em homenagem ao princípio da busca pela verdade material, bem como ao artigo 142 do Código Tributário Nacional.

60) Ao descaracterizar as informações constantes de documentos fiscais da RECORRENTE sem observar o procedimento próprio do arbitramento, a D. Autoridade Fiscal inquina de nulidade tanto o procedimento fiscal realizado como os despachos decisórios a partir dele extraídos. Aliás, esta é a orientação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais sobre o tema:

Porém, em uma primeira apreciação, os motivos alegados não são suficientes para nova declaração de nulidade. O método utilizado para quantificação dos créditos comprovados poderia ser apreciado (se com ou sem diligência, se verá adiante).

O artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972 (com força de lei – Processo Administrativo Fiscal) aponta hipóteses de nulidade:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

(...)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Os elementos das glosas e a fundamentação da decisão foram descritos no termo de verificação fiscal. O artigo 60 do PAF, acima transcrito, dispõe que as irregularidades, incorreções e omissões não importam em nulidade, mas, quando muito, em saneamento.

No caso, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa ou do contraditório. A defesa foi garantida, direito efetivamente exercido, com o questionamento dos diversos argumentos da fiscalização. É de se chamar atenção, em adendo, que, em casos com grande volume de informações e detalhes, como o presente, o tratamento, seja na auditoria fiscal ou, diga-se, na defesa, é muitas vezes realizado por grupos ou blocos, seguindo critérios e classificações de serviços. O enorme volume dos registros e a complexidade envolvida, tendo em vista o porte da empresa e a gama de variações de serviços e contratos, não pode ser alegado como causa de nulidade.

O art. 170 do CTN fixa pressuposto nuclear a ser atendido pelo contribuinte a fim de que possa ser efetivada a restituição pela Fazenda Nacional: que seus créditos estejam revestidos

de liquidez e certeza. Cediço que o ônus de provar determinado crédito é do sujeito passivo. E para desincumbir-se desse direito, deve prová-lo em específico, de forma articulada e com arrimo em documento fiscal. Veja-se a seguinte ementa esclarecedora do Carf:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2001

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO DE IRPJ. AUSÊNCIA DE LIQUIDEZ E CERTEZA DO DIREITO CREDITÓRIO.

É ônus do contribuinte comprovar a liquidez e certeza de seu direito creditório, conforme determina o caput do art. 170 do CTN, devendo demonstrar de maneira inequívoca a sua existência, e, por conseguinte, o erro em que se fundou a declaração original.

O Princípio da Verdade Material não pode ser aplicado à míngua das provas competentes para constituir juridicamente o fato jurídico afirmado pela Recorrente. (...).

(Acórdão: 1801-001.180; processo: 10120.902897/2008-61; sessão: 02/10/2012; 1a. Turma Especial da 1a. Sessão de Julgamento do Carf).

Há que se considerar outro aspecto, ainda em preliminar.

Dois processos da empresa referentes ao mesmo trabalho fiscal estão em apreciação nessa sessão de julgamento: 16682.720381/2012-05 (PIS – mercado interno, 4º trimestre 2009) e 16682.720390/2012-98 (Cofins - mercado interno, 3º trimestre 2009).

Em seu recurso, a empresa apresenta um quadro com processos de ressarcimento/compensação tratados na ação fiscal. Resume-se, abaixo, apresentando os mais próximos ao trimestre em apreço:

Período do crédito	Processo administrativo	Pedido de Ressarcimento (PER)	Crédito passível de ressarcimento
4º tri/2009 (PIS)	16682.720381/2012-05	25081.57680.060511.1.1.10-0485	R\$ 55.829.129,29
3ºTri/2009 (COFINS)	16682.720390/2012-98	14766.36810.301009.1.1.11-7022	R\$ 176.912.174,47
3º tri/2008 (PIS)	16682.720382/2012-41	40308.81216.161008.1.1.10-6032	R\$ 1.783.725,92
3ºTri/2008 (COFINS)	16682.720391/2012-32	08619.11341.161008.1.1.11-0522	R\$ 8.212.701,15
2º tri/2008 (PIS)	16682.720383/2012-96	38816.18889.170708.1.1.10-9987	R\$ 1.072.590,68
2º tri/2008 (COFINS)	16682.720392/2012-87	00297.21359.170708.1.1.11-9506	R\$ 4.940.820,34
1º tri/2008 (PIS)	16682.720384/2012-31	33771.67932.250708.1.5.10-4710	R\$ 601.163,33

Ocorre que há prejudicial ao prosseguimento do julgamento no momento. Outros processos referentes ao mesmo procedimento fiscal e com litígios, pelo menos em parte, versando sobre os mesmos pontos, foram encaminhados em diligência.

Pois bem, no presente, após a segunda decisão da DRJ, de parcial provimento, muitas das glosas se resumiram ao critério para apuração da base de cálculo dos créditos, a

chamada “listagem de TI x Dacon”. Nos autos, foram chamados “listagens de TI” o apresentado pelo contribuinte para comprovação, ou seja, listagem das notas fiscais extraídas a partir de relatórios obtidos em seus sistemas informatizados internos. Assim, em variadas matérias, a comprovação do crédito, consubstanciada na discussão dos critérios, é o que restou sob litígio, por exemplo no seguinte trecho da decisão recorrida:

Despesas de Armazenagem e Frete na Operação de Venda

Além dos valores relativos aos créditos de fretes entre bases primárias e secundárias da empresa, que não serão tratados nesse processo pelos motivos já expostos, com relação às demais despesas de armazenagem e frete na operação de venda não houve glosa por parte da fiscalização.

Assim, com exceção da questão relativa à base de cálculo utilizada para cálculo de crédito já tratada anteriormente (montantes da listagem de TI ou montantes do DACON), não resta litígio, neste processo, quanto a este item.

No recurso, sobre esse item, a empresa apresentou quadro, destacando quais seriam as diferenças. Segue:

4.6 - DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA			
As bases de cálculo totais mensais DACON x TI resumem-se no quadro abaixo.			
Regime Não Cumulativo – Mercado Interno	JULHO	AGOSTO	SETEMBRO
07.Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda	46.346.977,13	45.928.404,67	43.403.370,79
07.Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda (bases TI)	38.679.532,74	45.895.635,98	46.135.028,04
Critério utilizado: DACON < TI => Bases de cálculo utilizadas são as das DACON.			
Critério utilizado: DACON > TI => Bases de cálculo utilizadas são os montantes de TI.			

Não resta claro se há uma diferença referente a falta de comprovação, duplicidade, ou critério de escrituração, com uso da data de entrada e não de emissão da nota, por exemplo.

Tome-se por base o processo 16682.720382/2012-41, referente ao mesmo trimestre de um dos processos ora em julgamento e trimestre anterior ao outro. O processo foi encaminhado em diligência através da Resolução 3201-003.341, providência também adotada em outros processos. Os motivos são basicamente os mesmos litigados no presente processo. Veja-se como foi redigido o dispositivo da Resolução:

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.

No voto, assim constou:

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.

(...)

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.

Nos autos presentes, entende-se ser a mesma a situação. Cabe indagar sobre a existência do direito creditório nos autos referente ao 3º trimestre, reforçando que cabe a empresa oferecer a completa comprovação.

Como processos da empresa já foram baixados em diligência, deve ser aplicada a mesma providência ao presente, de modo a oferecer condições para a apreciação de forma coerente. As providências que porventura estejam sendo adotadas nos anteriores, provavelmente, já servirão para o cumprimento da diligência no presente.

A Resolução de diligência levantou ainda outro motivo para a remessa dos autos:

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.

No presente processo, também reclama a empresa:

Segundo a DRJ, as Instruções Normativas SRF nº 247/02 e 404/04 não extrapolariam seus limites legais, de modo que o termo insumo não poderia ser interpretado como toda e qualquer aquisição da empresa, mas somente aqueles bens que sejam diretamente aplicados ou consumidos na fabricação do produto (e que sofram alterações, tais como desgaste, o dano, a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação).

Ainda em suas razões, a autoridade julgadora menciona a Solução de Divergência COSIT nº 7, publicada no último dia 11 de outubro de 2016, que examina o conceito de insumo para fins de creditamento no âmbito da não cumulatividade do PIS/COFINS, aduzindo que a mesma veio apenas reafirmar o tradicional entendimento da RFB que somente se consideram insumos para fins de apuração de crédito das referidas contribuições os bens e serviços diretamente utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

De fato, muito embora a novel decisão recorrida seja datada de 05/2024, assim constou:

Considerando que, como se constata na transcrição acima, o Acórdão 09-60.949 - 1ª Turma da DRJ/JFA foi anulado tão somente para que a Manifestação de Inconformidade apresentada pelo interessado seja considerada válida para ambos os despachos decisórios (o inicial e o complementar), entendo que o voto do então relator Bruno Bonoto Guércio deve ser considerado e repetido, mudando a parte que trata das DComps vinculadas PER nº 14766.36810.301009.1.1.11-7022, relacionadas no Despacho Decisório Complementar de fls. 2.706/2.709.

(...)

Bens e Serviços Utilizados Como Insumos - Mercado Interno

(...)

Do ponto de vista do texto das Leis nº 10.833/2003 e nº 10.637/2002, somente geram créditos no regime da não cumulatividade os gastos com: 1 - insumos diretos, cuja previsão está expressa no art. 3º, inciso II, das mencionadas leis, sendo assim considerados 'os bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos

destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes'; e 2 - insumos indiretos, restritos àqueles previstos nos demais incisos do mesmo artigo.

(...)

De tal sorte, o conceito de insumo aplicável no âmbito do regime não cumulativo de tributação para a contribuição para o PIS/Pasep e Cofins é o resultante do cruzamento do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003 com o artigo 66 da Instrução Normativa SRF no 247/2002 e com o artigo 8º da Instrução Normativa SRF no 404/2004.

(...)

Ademais, a Receita Federal publicou no Diário Oficial da União de 11 de outubro de 2016, a Solução de Divergência Cosit nº 7, de 2016, **vinculante** para futuras decisões tomadas no âmbito da Receita Federal, na qual examina-se o conceito de 'insumos' para fins de creditamento no âmbito da não cumulatividade da Contribuição para o Pis/Pasep e da Cofins, para reafirmar fundamentadamente o tradicional entendimento da Receita Federal de que somente se consideram insumos para fins de apuração de crédito das referidas contribuições os bens e serviços **diretamente** utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, e que, em consequência, excetuados os casos expressamente previstos na legislação, é vedada a apuração de crédito das contribuições em relação a bens e serviços que mantenham relação indireta com produção de bens ou com a prestação de serviços.

(...)

Dessa forma, os supra-mencionados bens e serviços utilizados como insumos não são passíveis de gerar créditos, pois **não se tratam**, obviamente, de bens e serviços aplicados ou utilizados **diretamente** no produto em fabricação, mas sim, em etapa anterior do processo produtivo (produção de matéria-prima), tendo assim, relação apenas indireta com o produto fabricado e com os serviços prestados.

Parece ter confundido, a DRJ, os fundamentos para a nulidade da decisão com alguma espécie de nulidade parcial. O conceito de insumos aplicável às contribuições não cumulativas foi decidido em julgamento no regime de recursos repetitivos, possuindo efeitos *ex tunc*, e já foi adotado na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e no Parecer Normativo (PN) Cosit/RFB nº 05, de 17/12/2018, com efeitos administrativos. Dessa forma, descabe a utilização de conceito outro em apreciação posterior.

Repise-se o dispositivo da Resolução de diligência já encaminhada no processo 16682.720382/2012-41:

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.

Assim, como processos anteriores referentes à mesma ação fiscal, o presente deve ser encaminhado em diligência.

Diante do exposto, voto no sentido de converter o julgamento do Recurso Voluntário em diligência à Unidade de Origem, para:

1. Aplicar ao presente processo o mesmo entendimento utilizado nos demais processos de ressarcimento de PIS ou Cofins do ano-calendário de 2009, já anteriormente baixados em diligência, como o processo de nº 16682.720382/2012-41;
2. Verificar o lastro documental ao crédito pleiteado e os motivos para a glosa, nos termos do voto, no que tange à chamada divergência “Listagem TI” e DACON;
3. Verificar a correta aplicação às glosas de insumos remanescentes (Bens e Serviços Utilizados Como Insumos - Mercado Interno) do conceito de insumos advindo do RESP 1.221.170 STJ e do Parecer Normativo Cosit nº 5 e da Nota SEI//PGFN 63/2018;
4. Elaborar relatório com demonstrativo e parecer conclusivo acerca da auditoria realizada e dos créditos objeto de ressarcimento/compensação, cientificando a recorrente e concedendo o devido prazo para manifestação.

Após, retornem os autos a este colegiado para prosseguimento.

Assinado Digitalmente

MARCELO ENK DE AGUIAR

