



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10120.730693/2014-60
ACÓRDÃO	3101-004.458 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	30 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	NOVA ROCHA INDUSTRIA DE TINTAS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2010, 2011

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. RETIFICAÇÕES. DACON. DCTF. SÚMULA CARF Nº 231.

Com a edição da Sumula CARF nº 231, o aproveitamento de créditos extemporâneos da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS exige a apresentação de DCTF e DACON retificadores, comprovando os créditos e os saldos credores dos trimestres correspondentes.

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO. CRITÉRIOS PARA AFERIÇÃO.

O conceito de insumo para fins de apuração de créditos da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2010, 2011

LANÇAMENTO DECORRENTE DA MESMA MATÉRIA FÁTICA.

Aplica-se ao lançamento da contribuição para o PIS/Pasep o decidido em relação à Cofins lançada a partir da mesma matéria fática.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Ramon Silva Cunha – Relator

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Laura Baptista Borges, Luciana Ferreira Braga, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Ramon Silva Cunha, Renan Gomes Rego, Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por NOVA ROCHA INDUSTRIA DE TINTAS LTDA., com fundamento nos artigos 33 do Decreto nº 70.235/72, em face da decisão proferida pela 9ª Turma da DRJ de Brasília/DF, que julgou improcedente a impugnação apresentada contra os autos de infração referentes à exigência da Contribuição para o Pis/Pasep e da Cofins, apuradas sob o regime não cumulativo, relativamente aos anos-calendário de 2010 e 2011.

Os autos de infração lavrados indicam como infrações identificadas créditos indevidamente deduzidos como insumos pela empresa nos períodos de apuração objeto de fiscalização. Esses créditos se referem a: despesas com vigilância e segurança, despesas com frota de veículos, combustíveis e lubrificantes e créditos extemporâneos.

Apresentada impugnação tempestiva contra os autos de infração lavrados, a lide então estabelecida foi julgada mediante acórdão que se sintetiza na seguinte ementa:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2010; 2011

APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE DACON E DCTF.

É exigida a entrega de DACON e DCTF retificadores quando houver aproveitamento extemporâneo de créditos da contribuição.

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO. CRITÉRIOS PARA AFERIÇÃO.

O conceito de insumo para fins de apuração de créditos da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2010, 2011 LANÇAMENTO DECORRENTE DA MESMA MATÉRIA FÁTICA.

Aplica-se ao lançamento da contribuição para o PIS/Pasep o decidido em relação à Cofins lançada a partir da mesma matéria fática.

Inconformada com a decisão proferida, da qual foi cientificada em 03/06/2020, a Recorrente interpôs o recurso voluntário em pauta, mediante solicitação de juntada formalizada em 02/07/2020.

Na peça de recurso voluntário apresentada, a Recorrente demanda o reconhecimento do direito à manutenção dos créditos relativos ao “PIS e a COFINS EXTEMPORANEOS E TEMPORANEOS relativamente às despesas de ‘segurança e vigilância, seguros de veículos e instalações e as despesas com manutenção de veículos’”, e que “*sejam afastadas as glosas apontadas por erro em procedimento (erro formal) tomando-se por base a verdade das informações prestadas culminando, por seu turno, no cancelamento de todo o débito fiscal ora reclamado*”.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **RAMON SILVA CUNHA**, Relator

O recurso voluntário foi tempestivamente interposto e atende às demais exigências legais para ser apreciado.

Créditos Extemporâneos

Sobre o tema, a Autoridade Fiscal descreve, no Relatório de Descrição dos Fatos, que a Recorrente utilizou créditos extemporâneos, relativos aos períodos de apuração correspondentes aos meses dos anos de 2005 a 2009 e do mês de janeiro de 2010, que não constam em DACON original e/ou retificadora dos períodos correspondentes, para deduzir a contribuição devida nos períodos de apuração correspondentes aos meses de fevereiro a setembro de 2010.

Dentre esses créditos extemporâneos, informa-se que se encontram créditos para os quais a legislação de regência permite o creditamento e outros para os quais não há previsão legal de apuração de créditos.

Com relação aos créditos extemporâneos para os quais não há previsão legal, a Autoridade Fiscal relaciona Despesas com Veículos, Seguros das Instalações e Seguros de Veículos.

Além das justificativas apresentadas para fundamentar a glosa dos créditos acima mencionados, a Autoridade Fiscal conclui que a legislação de regência da Contribuição para o Pis/Pasep e da Cofins determina *“que os créditos, no regime da não-cumulatividade, devem ser apurados por via da aplicação da alíquota sobre o valor dos bens adquiridos no mês ou sobre o valor das despesas incorridas no mês, ou seja, confina o cálculo de créditos aos respectivos períodos de apuração, e isto com o fim, como já se disse, de que a análise tanto da existência quanto da natureza do crédito possam ser devidamente aferidas dentro do período específico de geração do crédito”*.

Acrescenta, entretanto, que no caso de o sujeito passivo não tenha feito a apropriação tempestiva dos créditos a que faz jus, *“poderá apropriá-los a posteriori, mas desde que retifique tanto os Demonstrativos de Apuração das Contribuições (Dacons) quanto as Declarações de Débitos e Créditos Federais (DCTFs) referentes a cada um dos meses em que haja modificação na apuração das contribuições e desde que atenda aos demais requisitos da legislação de regência”*.

Pondera que, intimada, a Recorrente respondeu que *“(A) empresa fez a compensação dos créditos extemporâneos pelo valor global do período de 2005 a 2009, compensando nos débitos apurados de fevereiro de 2010 a setembro de 2010, distribuídos de forma aleatória dentre os meses”*.

E conclui que *“tendo em vista o contribuinte não ter retificado os DACONS referentes ao período de jan/2005 a dez/2009 em tempo hábil e então solicitado os correspondentes créditos da não cumulatividade de PIS/PASEP e COFINS distribuídos de forma aleatória nas DACONS do período de fevereiro a setembro de 2010, esses citados créditos foram desconsiderados pela fiscalização na apuração dos valores das contribuições do PIS e COFINS não cumulativos apurados em 2010”*.

No único trecho inovador do voluntário interposto em relação à matéria sob exame, já que a maior parte da peça recursal repete as alegações apresentadas na impugnação, a Recorrente apresenta jurisprudência do CARF que admite o aproveitamento de crédito extemporâneo a qualquer tempo, declarando inexistir norma clara que imponha a retificação dos DACONS.

Ocorre que a matéria foi recentemente sumulada em sentido contrário pelo CARF, conforme se pode observar das disposições da Súmula nº 231, que assim reza:

SÚMULA CARF Nº 231

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 05/09/2025 – vigência em 16/09/2025

O aproveitamento de créditos extemporâneos da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS exige a apresentação de DCTF e DACON retificadores, comprovando os créditos e os saldos credores dos trimestres correspondentes.

Acórdãos Precedentes: 9303-011.780, 9303-013.263, 9303-014.081.

Trata-se de ato de observância obrigatória por este Colegiado, na forma do Regimento Interno do CARF (arts. 85, inciso VI, e 123, § 4º)¹.

Não tendo a Recorrente realizado as retificações mencionadas, não se afigura possível atender ao seu pleito de reforma da decisão de primeiro grau.

No que se refere às alegações da Recorrente no sentido de que, ao não reconhecer a possibilidade de creditamento, *“não cabe ao FISCO autuar o contribuinte por insuficiência de arrecadação, mas sim aplicar multa por erro de observância de dever instrumentário”*, compreendo que o tema foi devida e suficientemente enfrentado pelo Julgador de piso, nos seguintes termos:

A empresa pede, por fim, que, em se não aceitando o procedimento adotado por ela, dever-se-ia aplicar apenas multa instrumental por descumprimento de preceitos regulamentares.

Ocorre que também não há como acatar tal pedido, tendo em vista que, conforme foi demonstrado acima, o contribuinte utilizou créditos de outros períodos indevidamente nos meses de fevereiro a setembro de 2010, o que desencadeou a lavratura do auto de infração sobre os valores de PIS e de Cofins para a menor nestes períodos.

Vale acrescentar que, identificada a existência das contribuições não pagas, a aplicação da multa de ofício sobre o tributo lançado atende às determinações legais presentes no art. 44, inciso I da Lei nº 9.430, de 1996, que assim reza:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Nega-se, portanto, provimento ao recurso voluntário relativamente a este tópico.

Da análise sobre as glosas dos itens considerados insumo

De acordo com o STJ, no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR, julgado sob o rito dos recursos repetitivos em 22/02/2018, o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos

¹Art. 85. Perderá o mandato o conselheiro que:[...]

VI - deixar de observar enunciado de súmula do CARF ou de resolução do Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, bem como o disposto nos art. 98 a 100;

Art. 123. A jurisprudência assentada pelo CARF será compendiada em Súmula de Jurisprudência do CARF. [...]

§ 4º As Súmula de Jurisprudência do CARF deverão ser observadas nas decisões dos órgãos julgadores referidos nos incisos I e II do caput do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 1972.

critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

A tese acordada pela maioria dos Ministros foi aquela apresentada inicialmente pela Ministra Regina Helena Costa, segundo a qual o conceito de insumos na legislação das contribuições deve ser identificado “segundo os critérios da essencialidade ou relevância”, explanados da seguinte maneira por ela própria:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Nesse contexto, ganha relevância a afirmação da Recorrente nos seguintes termos:

02. A Recorrente tem como Objeto Social, conforme seu Contrato Social anexo ao presente Recurso (doc. 02), a fabricação de tintas, vernizes, esmalte e louças, transporte e distribuição de suas mercadorias, etc., e apura a Contribuição de Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e o Programa de Integração Social (PIS), sob o regime da não cumulatividade por estar submetida à forma de apuração do Imposto de Renda sob o Lucro Real.

Deve-se considerar, entretanto, que a atividade de transporte somente começou a constar no objeto social da Recorrente em 26/03/2010, conforme consta na sua Quinta Alteração Contratual juntada aos autos às fls. 21 a 61.

Ainda assim, impende notar a ressalva feita pelo Julgador de piso a respeito da referida atividade de transporte, conforme segue:

Ressalte-se que a mera previsão no contrato social da atividade de frete e entregas não tem o condão de, por si só, comprovar o exercício desta atividade pela empresa, a qual, inclusive, não trouxe qualquer outra argumentação ou prova documental apta a lastrear sua argumentação.

Além disso, verifica-se, da análise das fichas 06 A das DIPJ's anexadas às fls. 2549 a 2678, que a empresa não declarou nenhuma receita de prestação de serviços

para os períodos sob análise, tendo havido informação de valores apenas na linha “03 Receita de venda de produtos de fabricação própria no mercado interno”.

Releva registrar que não é possível a prestação de serviços para si mesmo.

Luciano Amaro², argumenta que o conceito de serviço implica uma atividade que gera um benefício a um terceiro, que é o tomador do serviço. Pondera que, quando um serviço é realizado para o próprio contribuinte, não há prestação de serviços nos termos da legislação tributária, uma vez que a alteridade é essencial para a configuração do fato gerador do ISSQN, por exemplo.

Hugo de Brito Machado³, por sua vez, explica que o serviço, para fins tributários, deve ser uma atividade exercida em benefício de outra pessoa, e não do próprio prestador.

A alteridade foi expressamente consignada como essencial na decisão do STF que definiu o conceito de serviço que deve ser utilizado para determinar o critério material da hipótese de incidência do ISS como sendo o “*oferecimento de uma utilidade a outrem, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador*” (RE 651703/PR, Rel. Min. Luiz Fux, j. 29/09/2016, Dje 24/06/2017).

Afasta-se assim, por conseguinte, qualquer tentativa de creditamento a partir de eventuais alegações da Recorrente de prestação de serviços para si mesma.

A par dessas circunstâncias, releva considerar que a análise individualizada das rubricas foi realizada pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no acórdão recorrido, sem que a Recorrente tenha trazido uma única alegação nova no recurso voluntário que já não tenha trazido na impugnação.

Observa-se que toda a linha de argumentação da Recorrente na sua peça recursal limita-se a repetir as alegações apresentadas na impugnação, o que faz suscitar a falta de dialeticidade, já que não foi apontado objetivamente em que aspectos a decisão recorrida mereceria reforma.

Considere-se que o recurso precisa expor as razões do inconformismo e enfrentar/confrontar os fundamentos da decisão recorrida — não basta “recorrer”, é preciso dialogar com a decisão, mostrando onde estaria o erro e por quê.

Nesse sentido, e por não vislumbrar a necessidade de alterações no entendimento manifestado pelo acórdão recorrido, transcrevo as considerações e conclusões do Julgador de piso, as quais adoto como razões de decidir:

Análise dos itens glosados

² AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2021, pg.237

³ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 39. ed. São Paulo: Malheiros, 2021, pg. 335

Dos créditos sobre as despesas com vigilância e segurança

A Autoridade Tributária esclarece que estes serviços teriam sido contratados para fazer a segurança total da empresa, ou seja, não foram serviços utilizados como insumos na produção de bens do contribuinte.

Assim, ao contrário do que teria defendido a empresa em resposta a intimações, conclui que estas despesas não se enquadrariam no conceito de insumo a que se referem o art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

A Impugnante, por outro lado, aponta que estas despesas são imprescindíveis na execução de sua atividade fim, para garantir tanto a segurança patrimonial da empresa quanto a tranquilidade e segurança de seus funcionários.

Pois bem. De acordo com o conceito de insumo pacificado pelo STJ e sua aplicação delineada pelo Parecer normativo Cosit/RFB nº 5/2018, estas despesas não podem ser consideradas insumos.

Não se contesta a importância de tais despesas para o regular desempenho da empresa.

Entretanto, elas não se enquadram no conceito de insumos, dado pelo inciso II, do art. 3º das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002, pois não foram **utilizadas no processo de fabricação ou produção dos bens destinados à venda pela empresa.**

Acrescente-se que tampouco há alguma disposição legal específica prevendo o creditamento de algum destes itens.

Assim, rejeito as alegações da empresa quanto a este item, devendo esta glosa deve ser mantida.

Dos créditos sobre as despesas com seguros de veículos e instalações

A fiscalização entendeu que tais despesas não se enquadrariam no conceito de insumo, pois não têm correspondência direta com processo de fabricação dos bens.

Já a impugnante defende que a contratação dos seguros é imprescindível para a empresa e que não aceitar estas despesas como insumos seria uma clara violação ao princípio da não-cumulatividade.

Pois bem. Da mesma forma que já demonstrado no item anterior, de acordo com o conceito de insumo pacificado pelo STJ e sua aplicação delineada pelo Parecer normativo Cosit/RFB nº 5/2018, estas despesas não podem ser consideradas insumos.

Não se contesta a importância de tais despesas para o regular desempenho da empresa.

Entretanto, elas não se enquadram no conceito de insumos, dado pelo inciso II, do art. 3º das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002, **pois não foram utilizadas no processo de fabricação ou produção dos bens destinados à venda pela empresa.**

Acrescente-se que tampouco há alguma disposição legal específica prevendo o creditamento de algum destes itens.

Assim, rejeito as alegações da empresa quanto a este item, devendo esta glosa ser mantida.

Dos créditos sobre as despesas com veículos

Primeiramente, a fiscalização informa como o contribuinte descreveu a utilização destas despesas nas atividades da empresa, em resposta a intimações, ao defender seu enquadramento como insumo para fins de creditamento de PIS e de Cofins.

O contribuinte possui frota de veículos que segundo ele é utilizada para entrega de mercadorias prontas e acabadas vendidas a seus clientes. O contribuinte informa que utiliza esses veículos para buscar matéria prima e para entregar as vendas de produtos acabados a seus clientes, e em tese, também transferências para filial. Em resposta a Intimação Fiscal, o contribuinte informa que não existem controles que ateste a utilização desses seus veículos no transporte de matéria prima. Entende o contribuinte que "a aquisição das partes, peças e serviços utilizados na manutenção de veículos empregados na atividade da empresa, é considerada como insumo em virtude da atividade desenvolvida pela empresa, e se enquadra nos termos do Art. 3º, II das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03". (grifo nosso)

Já em sua impugnação, a empresa alega que, além da comercialização de produtos de fabricação própria e revenda, ainda desenvolve atividades de frete e entregas, utilizando-se, para isso, de uma frota própria de caminhões de entrega.

Veja-se, assim, que a empresa informou a utilização dos veículos de forma diversa em dois momentos: quando respondeu as intimações ainda em processo de fiscalização e posteriormente, na apresentação de sua impugnação.

Ressalte-se que a mera previsão no contrato social da atividade de frete e entregas não tem o condão de, por si só, comprovar o exercício desta atividade pela empresa, a qual, inclusive, não trouxe qualquer outra argumentação ou prova documental apta a lastrear sua argumentação.

Além disso, verifica-se, da análise das fichas 06 A das DIPJ's anexadas às fls. 2549 a 2678, que a empresa não declarou nenhuma receita de prestação de serviços para os períodos sob análise, tendo havido informação de valores apenas na linha "03 Receita de venda de produtos de fabricação própria no mercado interno".

Afirma também a empresa que estas despesas se referem à manutenção e conservação da frota de veículos de entrega da Impugnante, em despesas que variam de compra de partes e peças e combustíveis a serviços de manutenção dos caminhões.

Entretanto, a fiscalização concluiu que tais despesas não se enquadrariam no conceito de insumo, pois os veículos teriam sido utilizados para transporte de

produtos acabados, não tendo, assim, correspondência direta com processo de fabricação dos bens.

Por falta de comprovação e controles por parte do contribuinte, até pelo fato do contribuinte pagar a terceiros pelo transporte de suas matérias primas utilizadas na produção, entende a fiscalização que a frota própria do contribuinte foi utilizada no transporte de seus produtos acabados (mercadorias), vendidos a seus clientes revendedores e/ou consumidores final, e, em tese, transferências para filial, caracterizando uma despesa de vendas de mercadorias, em nada caracterizando como efetiva correspondência diretamente por todo o processo de fabricação dos bens ou produtos destinados à venda), motivo pelo qual foi efetuado a glosa dessas despesas na composição da base de cálculo de créditos descontados no período 2011.

Como a empresa não comprovou a utilização dos veículos no transporte de matéria-prima para a produção, mantenho a conclusão da Autoridade Tributária responsável pela fiscalização de que os veículos foram utilizados no transporte das mercadorias já acabadas.

Sobre o assunto, o Parecer Normativo Cosit nº 5/2018 é explícito em negar o creditamento sobre tais itens.

5. GASTOS POSTERIORES A FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO OU DE PRESTAÇÃO

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do caput do art. 32 da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo, salvo exceções justificadas.

*56. Destarte, exemplificativamente **não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente⁶, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras. (grifo nosso)***

Assim, rejeito as alegações da empresa quanto a este item, devendo esta glosa deve ser mantida. [Destques do original]

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento, para manter o crédito tributário em litígio.

Assinado Digitalmente

RAMON SILVA CUNHA