



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10183.910750/2016-10
ACÓRDÃO	3002-003.935 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SPERAFICO DA AMAZONIA SA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/07/2012 a 30/09/2012

PROVA DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE. MOMENTO PARA APRESENTAÇÃO. MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE.

Ressalvadas as hipóteses das alíneas 'a', 'b' e 'c' do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, as provas da existência do direito creditório estão a cargo de quem o alega (art. 36, da Lei nº 9.784/99 e art. 373, I, do CPC) e devem ser apresentadas por ocasião da interposição da Manifestação de Inconformidade, sob pena de preclusão.

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

Nos processos de ressarcimento/compensação de créditos, o ônus da prova incumbe ao autor, ou seja, àquele que pretende utilizar o direito creditório alegado, quanto ao fato constitutivo do seu direito, devendo ser aplicado o artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil.

A mera alegação do direito creditório, desacompanhada de provas baseadas sobretudo na escrita contábil e fiscal do período, não é suficiente para demonstrar a liquidez e certeza do crédito.

MATÉRIA NÃO CONTESTADA.

A matéria não especificamente contestada é reputada como incontroversa, não sendo possível impugná-la em momento processual posterior, na forma do art. 17 e do § 4º, art. 16 do Dec. 70.235/72.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/07/2012 a 30/09/2012

REGIME NÃO CUMULATIVO. AGROINDÚSTRIA. INSUMO. SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA. OBRIGATORIEDADE.

Cumpridos os requisitos, as vendas de produtos agropecuários para as agroindústrias devem, obrigatoriamente, ser realizadas com a suspensão da incidência das Contribuições prevista no art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, o que veda o aproveitamento de crédito nos termos do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. A falta de indicação dessa suspensão na nota fiscal de venda não faz com que incidam as Contribuições.

APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DA EFD – CONTRIBUIÇÕES.

Quando o § 4º do art. 3º da Lei nº 10.637/02 e da Lei nº 10.833/03 fala que “O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes”, não está se referindo à operação geradora de crédito que deveria ter sido informada em declarações de apresentação obrigatória ao Fisco e não foi informada à época própria. Está sim a se referir ao saldo de créditos devidamente escriturados nos respectivos períodos a que se referem, os quais, por serem superiores ao saldo de débitos do mesmo período, poderão então ser aproveitados em período subsequente. Interpretar a lei de maneira diversa, admitindo que o contribuinte possa aproveitar no futuro créditos referentes a operação geradora de crédito ocorrida em período pretérito, sem retificar as correspondentes declarações/escriturações daquele período, subverteria todo o mecanismo da não cumulatividade das referidas contribuições. O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à apresentação das EFD Contribuições retificadoras dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais, bem como das respectivas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) retificadoras.

LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF 190.

Para fins do disposto no art. 3º, IV, da Lei nº 10.637/2002 e no art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/2003, os dispêndios com locação de veículos de transporte de carga ou de passageiros não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas.

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO AO CRÉDITO. ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA.

Conforme o estabelecido nos incisos III e IX, do art. 3º, respectivamente, da Lei nº 10.833/2003 e da Lei nº 10.637/2002, somente gera direito ao crédito a energia elétrica efetivamente consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3002-003.934, de 22 de outubro de 2025, prolatado no julgamento do processo 10183.910751/2016-64, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha, Neiva Aparecida Baylon, Gisela Pimenta Gadelha, Adriano Monte Pessoa, Marcelo Enk de Aguiar (substituto integral), Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão (Presidente).

RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou procedente em parte Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que reconheceu parcialmente o direito creditório pleiteado por meio do Pedido de Ressarcimento – PER nº 13088.95661.091012.1.1.10-1302, transmitido em 09/10/2012. O crédito é oriundo do PIS/Pasep não-cumulativo – mercado interno, apurado no período de 01/07/2012 a 30/09/2012, no valor de 540.567,80, mas foi deferido o montante de R\$ 46.829,56.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na sua ementa, estão sumariados os fundamentos da decisão, em síntese:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/07/2012 a 30/09/2012

INSUMOS. PROCESSO PRODUTIVO. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DIREITO AO CRÉDITO. PARECER NORMATIVO Nº 05/2018.

Quando o contribuinte não evidencia as razões pelas quais a realização de determinado gasto é essencial ou relevante para o seu processo produtivo, não fica caracterizada para a referida despesa a condição de insumo gerador de

créditos, não se admitindo o respectivo direito creditório pleiteado, na forma do Parecer Normativo nº 05/2018.

AQUISIÇÃO DE PRODUTOS COM SUSPENSÃO. ART. 8º DA LEI Nº 10.925/2004. VEDAÇÃO AO CRÉDITO BÁSICO.

É vedada a apuração dos créditos básicos, de que trata o art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, relacionados a aquisições de insumos feitas por pessoa jurídica agroindustrial para a produção dos produtos mencionados no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, efetuadas com suspensão da incidência das contribuições.

GASTOS COM MANUTENÇÃO. CALDEIRA. BENEFICIAMENTO DE GRÃOS. AGROINDÚSTRIA. INSUMOS. DIREITO AO CRÉDITO.

Considerando que o vapor produzido pela caldeira é utilizado no processo de beneficiamento de grãos pelo agroindustrial, então admite-se o direito ao crédito dos gastos realizados na manutenção desta, pois qualificam-se como insumos geradores de créditos, na forma do Parecer Normativo nº 05/2018.

EQUIPAMENTO DE USO COMUM. ÁREAS DE PRODUÇÃO E EXPEDIÇÃO. DIREITO AO CRÉDITO. NECESSIDADE DE RATEIO.

Quando o equipamento objeto do direito creditório é de uso comum às áreas de produção e expedição, o contribuinte deverá demonstrar contabilmente, por meio de balancetes por centro de custos, por meio de critério racional de rateio do gasto comum, qual parcela é aplicada diretamente no processo produtivo, para que se possa determinar sua qualificação como insumo gerador de crédito, e qual parcela não é passível de aproveitamento de créditos por se tratar de um gasto aplicado em outra área da empresa, a exemplo da expedição, etapa à margem do processo produtivo. Não restando evidenciado o rateio do gasto comum, não se admite o direito ao crédito pleiteado.

ENERGIA ELÉTRICA. DEMANDA CONTRATADA. DIREITO AO CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Por falta de previsão legal, é vedada a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins vinculados à demanda de energia elétrica contratada pela pessoa jurídica.

LOCAÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. UTILIZAÇÃO NO PROCESSO PRODUTIVO DA PESSOA JURÍDICA. DIREITO AO CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Desde que atendidos os requisitos da legislação de regência, as despesas com a locação de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo da pessoa jurídica fazem jus ao desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep previsto no inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002 e Lei nº 10.833, de 2003.

LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. DIREITO AO CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas com a locação de veículos utilizados nas atividades da pessoa jurídica não fazem jus ao desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep previsto

no inciso IV do art. 3º da Lei no 10.637, de 2002, uma vez que veículos não se enquadram no conceito de "máquinas e equipamentos" para fins do referido dispositivo legal.

BENS RECEBIDOS EM DEVOLUÇÃO DE VENDAS. OPERAÇÕES SUJEITAS À TRIBUTAÇÃO. DIREITO AO CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Fica admitido o direito ao crédito apurado sobre bens recebidos em devolução de vendas que tenham sido objeto de faturamento tributado pelas contribuições, na forma do inc. III, art. 3º das Leis 10.833/03 e 10.637/02.

CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DAS DECLARAÇÕES.

Necessária a retificação da EFD Contribuições e DCTF para que se possa constituir os créditos decorrentes dos documentos não considerados na declaração original e também para a atualização dos saldos credores das declarações posteriores, evidenciando para a Administração Tributária os efeitos do refazimento de sua escrita fiscal.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/07/2012 a 30/09/2012

MATÉRIA NÃO CONTESTADA.

A matéria não especificamente contestada é reputada como incontroversa, não sendo possível impugná-la em momento processual posterior, na forma do art. 17 e do § 4º, art. 16 do Dec. 70.235/72

DESPACHO DECISÓRIO. MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. PROVAS.

Quando o contribuinte não traz aos autos as provas que demonstrem suas razões de defesa na manifestação de inconformidade, na forma do art. 16, inc. III do Dec. 70.235/72, resta manter as glosas do direito creditório efetuadas de ofício, pois não ficaram evidenciados os motivos necessários para desconstituição do feito.

Cientificada do julgamento, a recorrente apresentou recurso voluntário, no qual alega em síntese que o entendimento exposto no acórdão recorrido não deve prevalecer, pois teria direito ao reconhecimento da integralidade dos créditos pleiteados, apresentando, em síntese, argumentação de defesa estruturada nos seguintes tópicos:

- i) bens e serviços utilizados como insumos;
- ii) máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado;
- iii) despesas de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos;
- iv) energia elétrica e térmica, inclusive sob a forma de vapor; e
- v) ajustes positivos de crédito.

É o relatório.

VOTO

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

Competência para julgamento

Com base no artigo 65, do Anexo da Portaria MF nº 1.634, de 2023, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), este colegiado é competente para apreciar este feito.

Conhecimento

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, de forma que o conheço.

Mérito

Antes de adentrar nas questões de mérito específicas, exponho a seguir os entendimentos que adoto para as situações abordadas neste litígio.

Nos processos de ressarcimento ou compensação de créditos, o ônus da prova incumbe ao autor, ou seja, àquele que pretende utilizar o direito creditório alegado, quanto ao fato constitutivo do seu direito, devendo ser aplicado o artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil.

A mera alegação do direito creditório, desacompanhada de provas baseadas sobretudo na escrita contábil e fiscal do período, não é suficiente para demonstrar a liquidez e certeza do crédito. Na ausência da prova, em vista dos requisitos de certeza e liquidez, conforme art. 170 do CTN, o pedido deve ser negado.

Seguindo o disposto no artigo 16, inciso III e parágrafo 4º, e artigo 17 do Decreto nº 70.235/1972, a regra geral é que:

- i) a prova deve ser apresentada no primeiro momento processual em que o contribuinte tiver a oportunidade, seja na apresentação da impugnação em processos decorrentes de lançamento seja na apresentação de manifestação de inconformidade em pedidos de restituição e/ou compensação, podendo ela ser produzida em momento posterior apenas de forma excepcional, nas hipóteses em que "a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; b) refira-se a fato ou a direito superveniente; c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos", sob pena de preclusão; e

- ii) a matéria não expressamente contestada é reputada como incontroversa, não sendo possível impugná-la em momento processual posterior.

O conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda, conforme decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, interpretado pelo Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018.

Feitas essas considerações, passo a analisar as questões de mérito.

Bens utilizados como insumo

A fiscalização glosou créditos calculados em relação a aquisições:

- i) de bens não sujeitos ao pagamento das contribuições (§ 2º do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003), considerando que os códigos de situação tributária (CST) das notas fiscais emitidas pelos fornecedores denotaram esse tipo de operação;
- ii) de materiais de consumo, por não se enquadrarem como insumo;
- iii) de bens descritos como OPTISPERSE AP 4655, STEAMATE NA052 e CORTROL IS 3020 GEBETZ, por não se enquadrarem como insumo; e
- iv) não efetuadas no trimestre correspondente.

A DRJ manteve as glosas efetuadas pela fiscalização, exceto em relação ao bem descrito como OPTISPERSE AP 4655, cujas glosas foram revertidas.

Bens não sujeitos ao pagamento das contribuições

A recorrente alega que as aquisições de bens não sujeitos ao pagamento das contribuições referem-se a resíduos de madeiras, adquiridos para utilização no processo produtivo, sendo que por serem insumos de origem vegetal estariam sujeitos à Lei nº 10.925/2004, que suspende a incidência das contribuições no caso de venda (art. 9º).

Desse modo, no documento fiscal de todas as operações de venda abrangidas pela suspensão deveria figurar a expressão “venda efetuada com suspensão”, bem como a especificação do dispositivo legal correspondente, de acordo com o disposto no § 2º do art. 2º da IN SRF nº 660/2006. Cita a Solução de Consulta nº 249 de 29/06/2009.

A recorrente não deixa muito claro esse argumento, mas tudo leva a crer que pretende justificar o aproveitamento do crédito em razão da ausência da informação sobre a suspensão da incidência na nota fiscal de aquisição.

Sem razão neste ponto, pois a lei não incluiu a informação na nota fiscal como um requisito para a suspensão das contribuições na aquisição de insumos. Nesse

sentido, a Solução de Divergência Cosit nº 15, de 14 de setembro de 2012, disciplina o seguinte:

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep

EMENTA: **O descumprimento da obrigação acessória prevista no § 2º do art. 2º da Instrução Normativa SRF nº 660, de 17 de julho de 2006, não afasta a suspensão de incidência instituída pelo art. 9º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004.**

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, art. 9º; Instrução Normativa SRF nº 660, de 17 de julho de 2006, art. 2º, §2º.

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

EMENTA: **O descumprimento da obrigação acessória prevista no § 2º do art. 2º da Instrução Normativa SRF nº 660, de 17 de julho de 2006, não afasta a suspensão de incidência instituída pelo art. 9º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004.**

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, art. 9º; Instrução Normativa SRF nº 660, de 17 de julho de 2006, art. 2º, §2º. (Grifouse)

Com isso, o argumento trazido pela recorrente é insuficiente para afastar as glosas efetuadas pela fiscalização, já que quando a operação está sujeita à suspensão não é possível o aproveitamento de créditos da Cofins em decorrência das referidas aquisições (inciso II do § 2º do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003).

Diante disso, voto por manter a glosa de crédito calculado em relação a aquisições de bens não sujeitos ao pagamento das contribuições.

Materiais de consumo

A recorrente não se manifestou acerca das glosas de créditos sobre aquisições de materiais de consumo. Logo, por se tratar de matéria não expressamente contestada é reputada como incontroversa.

Diante disso, voto por manter a glosa de crédito calculado em relação a aquisições de materiais de consumo.

Bens descritos como OPTISPERSE AP 4655, STEAMATE NA052 e CORTROL IS 3020 GEBETZ

A DRJ reverteu a glosa dos créditos apurados sobre o produto OPTISPERSE AP 4655 e manteve o impedimento do direito ao crédito dos itens STEAMATE NA052 e CONRTROL IS 3020 GEBETZ.

No que diz respeito aos itens STEAMATE NA052 e CONRTROL IS 3020 GEBETZ, a recorrente não se manifestou expressamente na peça recursal. Por se tratar de matéria não expressamente contestada é reputada como incontroversa.

Diante disso, voto por manter a glosa de crédito calculado em relação aos bens descritos como STEAMATE NA052 e CORTROL IS 3020 GEBETZ.

Operações não efetuadas no trimestre correspondente

A recorrente alega que tem direito ao creditamento sobre esta situação que, por não ter sido apurada no período em que efetuada, demonstra-se perfeitamente passível neste momento. Diz que referidos produtos caracterizam-se como verdadeiros insumos no processo produtivo, traduzindo-se em itens que atuam diretamente nos tratamentos químicos necessários para a atividade da empresa. Cita decisões do CARF para o conceito de insumo.

Neste tópico, concordo e adoto o entendimento exposto no acórdão recorrido, conforme trecho transcrito a seguir:

(...) Aqui também não lhe reserva melhor sorte, pois, embora o § 4º do art. 3º das Leis 10.833/03 e 10.637/02 permita o aproveitamento de créditos em meses subsequentes, quando não utilizados em períodos anteriores, para viabilizar isto o contribuinte precisa refazer sua escrita fiscal para alocar tais créditos identificados fora de tempo, levando-os ao mês de competência.

Se os créditos identificados, após alocação ao período correto, provocar a existência de saldo credor, entra a regra do § 4º do art. 3º das referidas Leis, se permitindo o aproveitamento deste em meses subsequentes para dedução da contribuição devida, tudo isso respeitando-se o prazo prescricional de 5 anos a partir do mês que originou o crédito que compõe o referido saldo credor. Porém não é possível acumular o crédito de outros períodos e alocá-los em um mês qualquer subsequente, como o contribuinte pretendeu fazer.

Diante disso, voto por manter a glosa de crédito calculado em relação a operações não efetuadas no trimestre correspondente.

Serviços utilizados como insumo

Trata-se de créditos apurados em relação a serviços de fretes informados como “Serviços utilizados como Insumos”.

A fiscalização afirma que foram encontrados fretes cujo bem adquirido houve tributação, no entanto não foi demonstrada a composição desses fretes como custo da mercadoria, e sim, apresentado isoladamente. Ademais, em consulta aos lançamentos contábeis, constata-se que a contribuinte contabilizou o frete diretamente em contas de resultado.

Dessa forma, foram objeto de glosa todos os valores informados pela contribuinte referente a fretes sobre compras, por não ter sido demonstrado detalhadamente que estes fretes compuseram o custo de aquisição dos produtos fabricados.

A recorrente alega que apresentou planilha detalhada relativa aos fretes contratados, juntando, para tanto, a relação das chaves de acesso relativas aos Conhecimentos de Transporte, sendo todos os casos diretamente atrelados às

operações de venda onde a empresa arcou com os valores de transporte, situação que se amolda perfeitamente no direito ao creditamento.

Diz que dos documentos juntados comprova-se a contratação de transporte pela empresa destinado a entrega de produtos adquiridos por seus clientes, endereços destinatários.

Argumenta que tem o frete como efetivo insumo na finalização da cadeia produtiva destinada à venda, sendo seu custo suportado integralmente pela empresa nas operações de saída de venda.

A DRJ informa que, após consulta da chave de acesso dos Conhecimentos de Transporte Eletrônicos - CT-e, por amostra, não foi possível confirmar as alegações da contribuinte de que os fretes em debate são relativos a operações de vendas.

Destaca que a planilha em questão evidencia que o destinatário é o CNPJ da recorrente, o que contradiz a sua tese, e que a consulta do CT-e apenas revela que a empresa é a tomadora dos serviços, mas não traz outras informações que permitam concluir de que se trata de um frete na operação de venda. Em seguida expõe uma consulta para ilustrar (fl. 781).

Informa, além disso, que por meio de um documento em .pdf juntado ao processo foi possível constatar que se trata de uma operação de aquisição e não de venda, sendo que a mercadoria transportada sequer foi enquadrada como insumo pela fiscalização.

Nesse contexto, a DRJ manteve as glosas da fiscalização.

Como relatado, a recorrente não apresentou elementos capazes de comprovar a sua tese de que tais fretes foram utilizados em operações de venda, ou que teriam sido fretes utilizados na aquisição de insumos, como informado na escrituração fiscal de julho a setembro de 2012.

Desse modo, voto por manter as glosas tratadas neste tópico.

Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado

Em relação a “Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (crédito com base no valor de aquisição)” a fiscalização elaborou planilha detalhando os itens cujos valores foram glosados e os aceitos, com as respectivas justificativas, quais sejam: “*não apresentação de documentação comprobatória*” ou “*não utilizado na produção de bens destinados à venda*” (fls. 424/425).

A DRJ manteve todas as glosas efetuadas pela fiscalização, destacando que não foi objeto de contestação expressa a glosa de créditos sobre itens denominados “roçadeira”, “veículo”, “ar condicionado” e “peças”.

A recorrente alega que foi glosada a totalidade de itens que, embora façam parte direta e efetivamente do processo produtivo, foram entendidos como não vinculados à essa atividade, tais como veículos, roçadeira, bureta, aspirador, entre outros.

Diz que o acórdão considerou tais glosas como sendo não contestadas pela empresa recorrente, o que, contudo, não condiz com a realidade fática, posto que apresentada manifestação de inconformidade sobre todos os itens equivocadamente glosados, no qual, incluem-se os acima mencionados e que ora se reitera visando seja reformado o acórdão para reconhecer não apenas contestada a autuação, mas o efetivo crédito decorrente de referidos bens.

À título de exemplo, cita o caso do equipamento “aspirador”, cuja própria identificação trazida no documento fiscal, de aspirador industrial, já sugere a sua utilização efetiva na produção.

Menciona também o item “bureta”, alegando que não merece prosperar sua identificação como “peça” não participante do processo produtivo, por se tratar de instrumento laboratorial para controlar a quantidade das soluções líquidas de tratamentos químicos imprescindíveis para a qualidade da produção, ou seja, efetivamente utilizado no processo produtivo.

E diz que tal situação se repete em relação a todos os objetos de glosa.

Em relação à “pá carregadeira”, diz tratar-se de equipamento imprescindível para o regular andamento das atividades, sem a qual o processo produtivo não ocorreria; que se denota sua utilização nos documentos juntados ao processo em cumprimento às intimações recebidas, sobretudo quando da descrição de sua necessária (e obrigatória) manutenção de limpeza e higienização quando utilizada em outros setores que não sejam no armazém de farelo.

Acrescenta que:

A empresa, por sua finalidade social, dentre outros, trabalha diretamente com farelo e grãos de soja, quais, para sua devida armazenagem, dependem de silos que, por sua vez, são abastecidos a partir da utilização da Pá Carregadeira.

A Pá Carregadeira, neste exemplo, serve para empurrar os grãos de soja para as bicas dos silos armazém, processo produtivo destinado à venda. Ou, ainda, no caso das moegas de descarga, servem igualmente para empurrar os grãos e, da mesma forma, para empurrar os farelos para expedição no armazém.

Ainda, quando da menção da utilização da Pá Carregadeira em outros setores, tem-se sua finalidade para descarga de biomassa (cavaco e briquete) dos caminhões e posterior armazenamento do produto, abastecimento de biomassa na fornalha do secador de soja, abastecimento de cavaco na talisca da caldeira, todos processos imprescindíveis para a produção destinada exclusivamente à venda!

Pois bem.

Inicialmente, informo que não localizei na manifestação de inconformidade (fls. 673/693) nenhuma contestação expressa acerca dos itens denominados

“roçadeira”, “veículo”, “ar condicionado” e “peças”, o que corrobora o que foi informado no acórdão da DRJ e afasta a argumentação contrária da recorrente.

Com relação ao “*aspirador industrial*”, adoto e reproduzo os argumentos da DRJ:

No que diz respeito ao item “aspirador industrial”, argumenta que por ser “industrial” é utilizado no seu processo produtivo. Ocorre que o contribuinte não explica de que maneira o item em questão é utilizado em seu processo produtivo, em que etapa da produção. O fato de a denominação do aspirador conter a palavra “industrial” em absolutamente nada indica que tal equipamento será utilizado no processo produtivo. Indica apenas que se trata de um aspirador com poder de sucção mais elevado que os comuns, podendo ser utilizado no processo produtivo ou em outros setores, como no armazém de produtos acabados, área que não envolve mais a produção. Como o contribuinte apresentou uma explicação genérica, não é possível entender de forma inequívoca que tal equipamento seja de fato utilizado no processo produtivo como alega.

Da mesma forma, adoto e reproduzo os argumentos da DRJ sobre o item “*bureta*”:

No caso do item “bureta” explica que se trata de “instrumento laboratorial, qual serve para controlar com a máxima exatidão a quantidade das soluções líquidas de tratamentos químicos imprescindíveis para a qualidade da produção da Impugnante, ou seja, efetivamente utilizado no processo produtivo”. Aqui mais uma vez não fica inequívoco se o tratamento químico está sendo aplicado durante o processo produtivo ou sobre os grãos já beneficiados e armazenados para a venda, como meio de evitar pragas. O contribuinte não explica adequadamente em que etapas do processo produtivo é utilizada a bureta e que produtos químicos são aplicados com tal instrumento e seus efeitos nos bens produzidos, de maneira que não é possível concluir que seja utilizado no processo produtivo como defende.

Quanto à “*pá carregadeira*”, acompanho igualmente a posição da DRJ:

No que diz respeito às glosas de créditos apurados sobre a aquisição de “pás carregadeiras”, o contribuinte explica que se trata de um equipamento extremamente versátil, utilizado desde a movimentação de farelo e grãos de soja para as bicas dos silos armazém, moegas de descarga e expedição, bem como a descarga de biomassa, abastecimento de biomassa na fornalha do secador de soja e da caldeira.

Notadamente, as “pás carregadeiras” são um equipamento que pode ser utilizado nas áreas ligadas à fabricação do produto, bem como na expedição do produto acabado, etapa que não pertence mais ao processo produtivo. Nesta situação, é possível ter um mesmo item que ora gera direito ao crédito, ora não. Tudo depende de onde está sendo utilizado, em quais atividades. Aqui vale citar um trecho do Parecer Normativo Cosit nº 5/2018 que trata da questão:

164. Em diversas hipóteses apresentadas neste Parecer Normativo é possível que o mesmo bem ou serviço seja considerado insumo gerador de créditos para algumas atividades e não o seja para outras.

165. Nessa hipótese, a pessoa jurídica deverá realizar rateio fundamentado em critérios racionais e devidamente demonstrado em sua contabilidade

para determinar o montante de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurável em relação a cada bem, serviço ou ativo, discriminando os créditos em função da natureza, origem e vinculação, observadas as normas específicas (exemplificativamente, art. 35 da Lei nº 12.058, de 13 de outubro de 2009) e as obrigações acessórias aplicáveis. (grifei)

Com isso, quando o equipamento objeto do direito creditório é de uso comum às áreas de produção e expedição, por exemplo, o contribuinte também deverá demonstrar contabilmente, por meio de balancetes por centro de custos, por meio de critério racional de rateio do gasto comum, qual parcela é aplicada diretamente no processo produtivo para que se possa determinar sua qualificação como insumo gerador de crédito e qual parcela não é passível de aproveitamento de créditos por se tratar de um gasto aplicado em outra área da empresa, a exemplo da expedição. No caso concreto o contribuinte não comprovou adequadamente a aplicação exclusiva na atividade produtiva ou o seu rateio em razão do equipamento ser utilizado em diversas áreas.

Assim, considerando que não ficou comprovado o uso dos equipamentos em debate no processo produtivo da recorrente, voto por manter as glosas abordadas neste tópico.

Despesas de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos

A fiscalização glosou todos os itens creditados a título de despesas com aluguéis de máquinas e equipamentos nas EFD Contribuições/Dacon, conforme detalhado na planilha à fl. 431, porque, em resposta à intimação para apresentar cópias de todos os contratos referentes a essas despesas, a recorrente se absteve de apresentar qualquer documento que comprovasse os créditos.

A DRJ informou que a contribuinte juntou aos autos diversas cópias de notas fiscais e um contrato de arrendamento de veículos e, após o cotejo dos documentos apresentados com a planilha elaborada pela fiscalização (fl. 431) reverteu algumas glosas. As glosas revertidas e as mantidas foram detalhadas na planilha à fl. 785.

Nos casos comprovados houve a reversão da glosa, pois se trata de locação de equipamentos, guinchos em sua maioria, hipóteses em que há a previsão de aproveitamento ao crédito com fundamento no inc. IV, art. 3º das Leis 10.833/03 e 10.637/02.

De outro lado, foram mantidas as glosas com aproveitamento extemporâneo de maneira irregular do crédito, bem como em relação a despesas que, além de não comprovadas adequadamente, se referiram a locação de veículos.

Quanto ao aproveitamento extemporâneo de créditos, a DRJ repisou os argumentos já mencionados em tópico anterior deste voto.

No tocante à locação de veículos, não considerou as despesas comprovadas adequadamente porque a contribuinte apenas apresentou um aditivo ao contrato de arrendamento de veículos, com vigência indefinida, sem qualquer documento que ateste a realização dos serviços nos meses em questão.

Expôs, ainda, que há entendimento consolidado na RFB no sentido de que não é permitido o direito ao crédito sobre as despesas com locação de veículos por não haver previsão legal, conforme abordado na Solução de Consulta Disit/SRRF06 nº 6004, de 08 de abril de 2020.

A recorrente alega que, em sede de impugnação, informou a juntada dos documentos por meio dos quais verifica-se a autenticidade destas operações, bem como apresentou planilha elaborada em relação aos Serviços de Locação apurados no período todos fidedignamente contratados e documentados, não havendo razões para as glosas efetuadas.

Pois bem.

Quanto aos créditos apurados indevidamente de forma extemporânea, compartilho o mesmo entendimento da DRJ, conforme já exposto em tópico anterior, motivo pelo qual voto por manter as glosas.

Quanto à locação de veículos, a recorrente não indicou elementos capazes de afastar os argumentos da DRJ quanto à falta de comprovação. Ademais, os dispêndios com locação de veículos de transporte de carga ou de passageiros não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas, conforme já assentado na Súmula nº 190 do CARF:

Súmula CARF nº 190

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024 – vigência em 27/06/2024

Para fins do disposto no art. 3º, IV, da Lei nº 10.637/2002 e no art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/2003, os dispêndios com locação de veículos de transporte de carga ou de passageiros não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.415; 9303-014.369; 9303-013.956

Ante o exposto, voto por manter as glosas tratadas neste tópico.

Energia elétrica e térmica, inclusive sob a forma de vapor

A fiscalização glosou os valores referentes à juros e multas e demanda contratada junto à empresa de energia elétrica, sob o argumento de que o artigo 3º, inciso III, da Lei nº 10.833/03 permite o direito ao crédito da Cofins sobre a energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, e não a energia elétrica contratada, tampouco o valor total da fatura de energia elétrica.

A DRJ manteve as glosas da fiscalização.

A recorrente discorda de que, como quis fazer crer a Informação Fiscal, os valores sobre a “demanda contratada” não seriam passíveis de creditamento, por supostamente estarem dissociados com o custo da energia elétrica.

Isso porque a demanda contratada nada mais é do que uma quantidade de energia disponibilizada pela concessionária à empresa, a qual paga uma contraprestação previamente combinada independentemente da utilização efetiva, ou seja, trata-se de contratação pela disponibilização da energia elétrica, sem o qual não seria possível o fornecimento. Destaca, ainda, que sobre este montante incide PIS e COFINS.

Conclui que não há razões para a glosa efetuada neste caso, seja pela essencialidade da demanda contratada, seja pela fidedigna tributação sobre a operação, o que, combinado à legislação, traduz-se perfeito o creditamento nestes termos.

A meu ver, sem razão a recorrente, pois não há previsão legal para a apuração de créditos sobre tais despesas. Nesse sentido, bem mencionou a DRJ a conclusão da Solução de Consulta Cosit nº 204, de 15 de dezembro de 2021:

Conclusão

Em face do que foi exposto, soluciona-se a presente consulta respondendo à consulente que:

a) a pessoa jurídica que apura a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins de forma não cumulativa está autorizada a apropriar créditos dessas contribuições vinculados à energia elétrica efetivamente consumida nos seus estabelecimentos, desde que atendidos os requisitos da legislação de regência;

b) **por falta de previsão legal, é vedada a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins vinculados à demanda de energia elétrica contratada pela pessoa jurídica;** (grifei)

Cabe citar nesse sentido a recente Súmula publicada pelo CARF:

SÚMULA 224

Para efeito de apuração de crédito no âmbito do regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, somente será considerada a energia elétrica efetivamente consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, não se enquadrando nesse conceito outras despesas como a Contribuição para o Custeio da Iluminação Pública (COSIP) ou a demanda contratada.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.155, 9303-015.234, 9303-015.264, 9303- 006.627, 9303-014.981, 9303-015.151.

Ante o exposto, voto por manter as glosas tratadas neste tópico.

1.1 Ajustes positivos de crédito

Por concordar com os argumentos expostos pela DRJ, adoto-os como minhas razões de decidir, transcrevendo-os a seguir:

A autoridade tributária constata que os créditos informados nesta rubrica são extemporâneos e explica que a Linha 16A/22 – Ajustes Positivos de Créditos da DACON somente se presta a informar créditos que não são contemplados em outras linhas, mesmo que extemporâneos. Afirma que as hipóteses de créditos pretendidos pelo contribuinte não têm previsão para constar na referida linha da DACON.

O contribuinte se defende informando que apurou créditos extemporâneos relativos aos anos de 2007 a 2011 com “custos com manutenção industrial; manutenção de frota; pedágios; análise, classificação e padronização; aparelhos e equipamentos para laboratório; equipamentos de proteção individual; roupas profissionais; e custos com a intermediação de venda. Informa que também apurou créditos extemporâneos relativos à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, em razão do RE nº 574706/STF.

Alega que alguns destes gastos são insumos e outros já têm previsão expressa na lei para o aproveitamento do crédito, por exemplo. A despeito disso, sem adentrar no mérito dos créditos que se pretende aproveitar, pois não foi o objeto do procedimento de fiscalização, o impugnante não traz aos autos qualquer prova, planilha, detalhamento ou documentação que sejam suficientes para atestar suas alegações.

Sobre a forma de aproveitamento de créditos extemporâneo, o tema já foi tratado neste voto e a conclusão é a mesma: os supostos créditos não foram aproveitados de maneira adequada legalmente, como se verifica com mais detalhes adiante.

Inicialmente, é fato que o § 4º do art. 3º das Leis 10.833/03 e 10.637/02 permite o aproveitamento de créditos em meses subsequentes, quando não utilizados em períodos anteriores, conforme segue abaixo:

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

Ocorre que para a interpretação sobre quais créditos podem ser aproveitados e em que momento (critério temporal) pode-se materializar este direito é necessário que se faça uma construção teleológica com o texto legal. Sobre isto, transcrevo a lição de Paulo de Barros Carvalho (Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência. Ed. Saraiva. 2004, pág. 62) que orienta:

“(…) como todo texto tem um plano de expressão, de natureza material, e um plano de conteúdo, por onde ingressa a subjetividade do agente para compor as significações da mensagem, é pelo primeiro, vale dizer, a partir do contacto com a literalidade textual, com o plano dos significantes ou com o chamado plano da expressão, como algo objetivado, isto é, posto intersubjetivamente, ali onde estão as estruturas morfológicas e gramaticais, que o intérprete inicia o processo de interpretação, propriamente dito, passando a construir os conteúdos significativos dos vários enunciados ou frases prescritivas para, enfim, ordená-los na forma estrutural de normas jurídicas, articulando essas entidades para constituir um domínio.”

Com isso, notadamente não é possível ler o enunciado do § 4º do art. 3º das Leis 10.833/03 e 10.637/02 sem conjugá-lo com outras disposições destas mesmas Leis.

Passeando pelo texto legal se percebe que os comandos do §1º e §14 do art. 3º definiram como critério temporal o “mês” da ocorrência dos fatos que ensejaram o cálculo do crédito da não-cumulatividade para fins de determinação do momento do seu aproveitamento, conforme transcrito:

Leis nº 10.637, de 2002 e Lei nº 10.833, de 2003:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

*I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, **adquiridos no mês**;*

*II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, **incorridos no mês**;*

*III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, **incorridos no mês**;*

*IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, **devolvidos no mês**.*

(...)

*§14 Opcionalmente, o contribuinte poderá calcular o crédito de que trata o inciso III do § 1º deste artigo, relativo à aquisição de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado, no prazo de 4 (quatro) anos, mediante a aplicação, **a cada mês**, das alíquotas referidas no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor correspondente a 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição do bem, de acordo com regulamentação da Secretaria da Receita Federal.*

(grifei e negritei)

Com isso, resta evidente que o critério temporal da regra matriz para fins de apuração do crédito da não-cumulatividade é o “mês” e este entendimento norteou o procedimento fiscal realizado pela autoridade tributária.

Pelo exposto é possível concluir que a legislação ao referir-se à expressão "o crédito não aproveitado em determinado mês" alude ao crédito registrado na escrita no mês de competência e que não ainda tenha sido aproveitado, seja mediante desconto do valor da contribuição devida no próprio mês de registro (art. 3º) ou ressarcido, nas hipóteses permitidas.

Com isso, para o aproveitamento de crédito extemporâneo, o contribuinte precisa refazer sua escrita fiscal para alocar tais créditos identificados fora de tempo, levando-os ao mês de competência. Se os créditos identificados, após alocação ao período correto, provocar a existência de saldo credor, entra a regra do § 4º do art. 3º, se permitindo o aproveitamento deste em meses subsequentes para dedução da contribuição devida, tudo isso respeitando-se o prazo prescricional de 5 anos a partir do mês que originou o crédito que compõe o referido saldo credor.

A retificação das DACON, apontada pela fiscalização, é medida necessária não somente para que se possa constituir os créditos decorrentes dos documentos não

considerados na declaração original, mas também para a atualização dos saldos de créditos das declarações posteriores. Trata-se de ação determinante para demonstrar com precisão que o crédito está constituído e, mais importante, que ele não foi utilizado em períodos anteriores.

Ainda que se pudesse superar o descumprimento do aspecto formal (retificação das declarações), o contribuinte não apresentou qualquer demonstrativo que evidenciasse o refazimento de sua apuração e o surgimento de eventual saldo credor que permitisse o seu abatimento com os valores devidos nas competências objeto das glosas.

Ante o exposto, voto por manter as glosas tratadas neste tópico.

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Conclusão

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão – Presidente Redator