



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10218.720760/2016-11
ACÓRDÃO	3001-003.640 – 3ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COMPANHIA SIDERURGICA DO PARA COSIPAR
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

VERDADE MATERIAL *VERSUS* RETIFICAÇÃO DE DACON.

A verdade material, refletida por meio de prova material idônea (notas fiscais), se sobrepõe à eventual divergência em DACON e sua verificação não depende da retificação de obrigações acessórias quando o caso não envolver créditos extemporâneos.

PIS/PASEP. CREDITAMENTO. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES.

O regime da não cumulatividade das contribuições sociais assegura o direito ao creditamento sobre combustíveis e lubrificantes

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário para afastar as glosas relativas ao consumo efetivo de energia elétrica, combustíveis e lubrificantes.

Assinado Digitalmente

Daniel Moreno Castillo – Relator

Assinado Digitalmente

Luiz Carlos de Barros Pereira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Daniel Moreno Castillo, Larissa Cassia Favaro Boldrin, Lazaro Antonio Souza Soares (substituto[a] integral), Sergio Roberto Pereira Araujo, Wilson Antonio de Souza Correa, Luiz Carlos de Barros Pereira (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Marco Unaian Neves de Miranda, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Lazaro Antonio Souza Soares.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de apreciação do Pedido de Ressarcimento formalizado por meio do PER/DCOMP, relativo ao 3º trimestre de 2011, a título de PIS não cumulativo – Exportação. A DRF de origem deferiu parcialmente o Pedido de Ressarcimento e homologou as compensações até o limite do crédito reconhecido. Segundo o relatório da DRJ:

Na análise do crédito constam os seguintes esclarecimentos, verbis:

“... III.2 Da Apuração dos Créditos da Contribuição para o PIS

... 19. Cabe frisar que, como regra geral, o direito ao crédito da contribuição para o PIS nasce com a aquisição, em cada mês, de bens e serviços que, na fase anterior da cadeia de produção ou de comercialização, sujeitaram-se às mesmas contribuições e cuja receita da venda ou da revenda integre a base de cálculo do PIS no regime não cumulativo.

20. Na apropriação dos créditos, a pessoa jurídica deverá observar ainda os seguintes princípios decorrentes da regra geral:

- a) só geram direito a crédito os dispêndios com aquisições internas de mercadorias e serviços junto à outra pessoa jurídica, domiciliada no País; e
- b) não geram direito a crédito as aquisições e os pagamentos efetuados a pessoas físicas domiciliadas no País, por serviços prestados, como assalariado ou não, ou por compras realizadas. ...

CRÉDITOS DECORRENTES DAS AQUISIÇÕES DE BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS

22. A análise desse item se ateve principalmente à planilha fornecida pelo sujeito passivo (conforme anexada ao e-Processo) na qual os dados fornecidos foram objetos de cotejo com as notas fiscais entregues pelo interessado, notas fiscais eletrônicas obtidas junto aos sistemas da Receita Federal e os DACON entregues pelo contribuinte.

23. Os insumos informados na planilha pela Interessada foram analisados com os descritos no processo produtivo no documento "Processo Produtivo – [...]”, anexado pelo contribuinte ao dossiê elencado no cabeçalho deste documento.

24. Antes de adentrar na análise e conferência dos valores que deram origem aos créditos pleiteados pelo contribuinte, é válida uma rápida consideração a respeito

dos critérios norteadores das possibilidades de utilização do crédito na modalidade não cumulativa. O regime não-cumulativo do PIS/PASEP foi instituído pela Lei 10.637/2002, e suas respectivas alterações, seu art. 3º, II, assim, dispõe: ... 25. Regulamenta a matéria, a Instrução Normativa (IN) SRF nº 247, de 21/11/2002 que dispõe sobre o cálculo do crédito e a definição de insumos: ...

26. Conforme os dispositivos transcritos acima, para serem considerados insumos, os bens devem ser alterados, aplicados ou consumidos em função da ação direta, exercida sobre o produto em fabricação, além de serem adquiridos de pessoa jurídica domiciliados no país. [...]

28. Como pode-se observar no quadro acima há divergência entre os valores informados em DACON e Planilha, e os insumos apresentados nas Notas Fiscais - eletrônicas e digitalizadas - nos meses de julho, agosto e setembro. Admitiremos os valores referentes a insumos que foram confirmados através das notas fiscais, tanto eletrônicas quanto digitalizadas, para prosseguimento da análise.

29. Percebe-se, após confrontar as informações da Planilha com a conferência das notas fiscais, que alguns gastos com insumos apontados pelo contribuinte não foram confirmados através de nota fiscal, ensejando glosa.

30. Ademais, foram detectados valores informados em planilha divergentes com as notas fiscais apresentadas. Serão considerados os valores constantes nos documentos fiscais analisados. ...

34. Em outras palavras, a escrituração contábil constitui prova dos fatos nela registrados quando lastreada com documentação hábil e idônea que comprove de forma inquestionável os fatos registrados. Assim, cabe ao contribuinte manter sob sua guarda, enquanto não encerrados os processos que tratam da utilização do crédito pleiteado, todos os documentos necessários à comprovação das operações que alteraram sua situação patrimonial. Isso inclui as notas fiscais que amparam os lançamentos contábeis dos serviços declarados em DACON. ...

36. Conforme documento entregue pelo contribuinte denominado "Processo Produtivo – [...]", no item "2.a) Insumos" são listados como insumos minério de ferro, sinter, fundentes (brita calcária c quartzo/seixos), carvão mineral, carvão vegetal, carvão de casca de babaçu, gás natural/GLP e finos de carvão.

37. No documento citado no parágrafo anterior, no item "2.b) Material de Uso e Consumo " são listados os seguintes materiais: lingoteira, massa de tamponar, barro/grafite, amianto e oxigênio.

38. Além dos materiais citados nos dois parágrafos anteriores, compuseram a planilha entregue pelo contribuinte, com as notas fiscais que compunham o valor informado como aquisição de bens utilizados como insumos os seguintes materiais: ventaneiras, refratários, material de manutenção dos fornos, combustíveis e lubrificantes, correias, despesas com frete na compra de calcário, além de uma nota fiscal de um serviço de assistência técnica preventiva.

39. Conforme a Instrução Normativa (IN) SRF nº 247/2002, em seu artigo 66, § 5º, inc. I, alínea a, reproduzida no parágrafo 25 deste Despacho Decisório, entende-se por insumo "as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado "

40. Após a análise do processo produtivo e dos insumos apresentados, foram aceitos como insumo para fins de crédito de PIS os itens: **minério de ferro, sínter, fundentes (brita calcária e quartzo), carvão mineral, carvão vegetal, carvão de casca de babaçu, finos de carvão, gás natural/GLP e despesas com frete na compra de calcário. ...**

43. Os demais itens apresentados foram glosados, pelos motivos apresentados a seguir:

44. **Lingoteiras, massa de tamponar, barro/grafite, seixo, amianto, refratários, material de manutenção dos fornos, nitrogênio, oxigênio, acetileno e correias:** O inciso II do artigo 3º da Lei 10.637/2002 autoriza o desconto de crédito decorrente de "bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda ". O contribuinte apresentou notas fiscais que se referem a materiais que se referem a uso e consumo, que não sofrem alterações em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ensejando glosa.

45. Manutenção de fornos / Assistência Técnica Preventiva: Novamente faz-se necessário citar o artigo 3º, inciso II, da Lei 10.637/2002, que autoriza o desconto de crédito decorrente de bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. O contribuinte nesse item apresentou notas fiscais que se referem à compra de peças destinadas a manter os fornos em condições eficientes de operação, feito em caráter isolado, como mero conserto de um bem defeituoso. Não envolve, assim, qualquer vínculo com a produção ou prestação ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Pelos motivos apresentados, também houve glosa nesse item.

46. Combustíveis/Lubrificantes: o inciso II do artigo 3º da Lei 10.637/2002 autoriza o desconto de crédito decorrente de despesas com combustíveis e lubrificantes, desde que os produtos sejam utilizados como insumo na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bens. As notas fiscais apresentadas não se referem a essa previsão, referindo-se a itens como abastecimento e manutenção de veículos da empresa. Por esse motivo, também houve glosa nesses itens.

47. Dessa maneira, por não sofrerem alterações - tais como desgaste, dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas - em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, foram glosados os itens: **lingoteira, massa de tamponar, barro/grafite, seixo, amianto, nitrogênio, acetileno,**

oxigênio, ventaneiras, refratários, material de manutenção dos fornos, combustíveis e lubrificantes, correias, além da nota fiscal de um serviço de assistência técnica preventiva.

... CRÉDITOS DECORRENTES DE DESPESAS COM ENERGIA ELÉTRICA

51. A análise desse item se ateve principalmente à planilha fornecida pela interessada na qual os dados fornecidos foram objetos de cotejo; e as notas fiscais anexadas ao dossiê pela interessada. ...

53. Nota-se que há divergência de valores entre os informados no DACON e os apresentados na Planilha e nas Notas Fiscais "em papel". ... 55. Dispõe o § 1º, do art. 9º, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, que "a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais".

56. Em outras palavras, a escrituração contábil constitui prova dos fatos nela registrados quando lastreada com documentação hábil e idônea que comprove de forma inquestionável os fatos registrados. Assim, cabe ao contribuinte manter sob sua guarda, enquanto não encerrados os processos que tratam da utilização do crédito pleiteado, todos os documentos necessários à comprovação das operações que alteraram sua situação patrimonial. Isso inclui as notas fiscais que amparam os lançamentos contábeis dos serviços declarados em DACON.

57. Observa-se também que o valor total das notas fiscais apresentadas é superior ao valor pleiteado através dos DACON. Dessa forma, a análise e deferimento da base de cálculo de Despesas de Energia Elétrica limitar-se-á ao valor informado em DACON. [...]

CRÉDITOS DECORRENTES DE DESPESAS DE ALUGUÉIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS LOCADOS DE PESSOA JURÍDICA

58. Dispõe a lei 10.637/2002 sobre a regra para a possibilidade de creditamento neste item:

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

(...) IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa; (...) (Grifo meu)

59. Interpretando-se literalmente o mandamento legal citado no parágrafo anterior, geram direito a crédito ao contribuinte despesas com aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, utilizados nas atividades da empresa.

60. Destaca-se também o artigo 31 da Lei 10.865/2004, no qual é vedado, a partir de 31/07/2004, o crédito relativo a aluguel de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica: ...

63. Nota-se que há divergência de valores entre os informados no DACON e os apresentados na Planilha e nas notas fiscais apresentadas.

64. Segundo o art. 264 do Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR), a pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial. Caso ocorra a perda ou a deterioração desses documentos deve-se cumprir as exigências elencadas no § 1º do mesmo artigo. Segue transcrição do referido artigo: ...

66. Em outras palavras, a escrituração contábil constitui prova dos fatos nela registrados quando lastreada com documentação hábil e idônea que comprove de forma inquestionável os fatos registrados. Assim, cabe ao contribuinte manter sob sua guarda, enquanto não encerrados os processos que tratam da utilização do crédito pleiteado, todos os documentos necessários à comprovação das operações que alteraram sua situação patrimonial. Isso inclui as notas fiscais que amparam os lançamentos contábeis dos serviços declarados em DACON. ...

68. Observa-se também que o valor total das notas fiscais apresentadas é superior ao valor pleiteado através dos DACON no mês de julho. Dessa forma, a análise e deferimento da base de cálculo de Despesas de Energia Elétrica (sic) limitar-se-á ao valor informado em DACON. [...]

CRÉDITOS DECORRENTES DE DESPESAS DE ARMAZENAGEM E FRETES NA OPERAÇÃO DE VENDA ...

70. Na linha 07/Fichas 06A e 16A do DACON, a pessoa jurídica deve informar os valores de armazenagem de mercadoria pagos a terceiros, bem como o valor do frete pago a terceiro na operação de venda de bens adquiridos para revenda e de bens de fabricação própria, quando o ônus for suportado pelo vendedor. (Inciso IX, art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003).

71. As despesas com armazenamento e fretes na operação de venda representam o valor monetário que o contribuinte paga a terceiro, pessoa jurídica, pelo transporte e armazenamento de bens comercializados, a fim de concretizar uma operação de venda. ...

73. Como pode-se observar no quadro acima há divergência entre os valores informados em DACON e Planilha, e os insumos apresentados nas Notas Fiscais "em papel", nos meses de julho, agosto e setembro. Admitiremos os valores referentes a insumos que foram confirmados através das notas fiscais, tanto eletrônicas quanto digitalizadas, para prosseguimento da análise. ...

77. Em outras palavras, a escrituração contábil constitui prova dos fatos nela registrados quando lastreada com documentação hábil e idônea que comprove de forma inquestionável os fatos registrados. Assim, cabe ao contribuinte manter sob sua guarda, enquanto não encerrados os processos que tratam da utilização do crédito pleiteado, todos os documentos necessários à comprovação das

operações que alteraram sua situação patrimonial. Isso inclui as notas fiscais que amparam os lançamentos contábeis dos serviços declarados em DACON. ...

79. Foi realizada análise de todas as notas fiscais apresentadas pelo contribuinte, relacionadas a este item, tal qual foram discriminadas na planilha entre pelo contribuinte. Observou-se que o contribuinte incluiu na linha 07/Ficha 06A do DACON algumas notas fiscais que se referem a fretes de compra de insumos, que foram contabilizadas como compondo o estoque e posteriormente Custo do Produto Vendido do contribuinte. Tendo em vista a situação encontrada, e observando-se o princípio da verdade material, os valores elencados na Ficha 06A/Linha 07 serão reclassificados para a Ficha 06A/Linha 02, conforme linha acrescida no parágrafo 51 deste relatório. ...

81. Também com base na análise das notas fiscais do contribuinte referentes ao item em análise, observou-se que o contribuinte apresentou notas fiscais que, conforme consulta a sua contabilidade, foram registradas na conta "32231102 - Aluguel Equip. Movimentação Carga na Usina", demonstrando a natureza do frete contrato pelas notas fiscais elencadas abaixo como frete de movimentação interna de insumos dentro da empresa

82. A Lei 10.833, DOU 30/12/2003 prevê, expressamente, formação de crédito de armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda(...) ...

83. No que se refere a supostas despesas de frete ou armazenagem (em verdade despesas de movimentação de bens), o art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003 prevê que o estabelecimento industrial poderá descontar créditos calculados em relação à "armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor". Logo, somente se faz admissível o creditamento com base no art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/03 sobre os valores pagos a pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil e relativos à armazenagem de produtos industrializados pelo depositante e destinados à venda, desde que o ônus dessas despesas de armazenagem seja por ele suportado, o mesmo se dando na hipótese de frete na operação de venda do produto industrializado.

84. Por decorrência, não podem, exemplificativamente, ser descontados créditos a título de armazenagem e frete na contratação de serviços destinados ao transporte ainda na fase fabril (dependente ou não de armazenagem), por ausência de previsão legal. De mesma forma, o conceito de armazenagem e frete não alcança despesas de natureza completamente diversa, como são o mero transporte interno e externo de bens e os serviços logísticos e de operação. Em síntese, o conceito normativo de frete não alcança o transporte interno e externo que se encontre dissociado da operação de venda (do bem produzido) em si mesma considerada.

85. Em decorrência das justificas apresentadas acima, serão glosadas elencadas na tabela abaixo, por não se referirem a despesas de frete na operação de venda: [...]

86. A tabela abaixo indica o total glosado pelos motivos expostos acima, bem como a base de cálculo deferida, a ser utilizada nas planilhas de determinação dos créditos da COFINS, anexadas ao e-Processo. [...]

CRÉDITOS DECORRENTES DOS BENS DO ATIVO IMOBILIZADO COM BASE NOS ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO E COM BASE NO VALOR DE AQUISIÇÃO OU DE CONSTRUÇÃO

87. A Linha 09/Ficha 6A do DACON, o contribuinte deveria informar o valor dos encargos de depreciação incorridos no mês, relativamente às máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos no mercado interno ou fabricados a partir de 1º de maio de 2004, destinados à locação a terceiros ou utilização na prestação de serviços ou na produção de bens destinados à venda. Os referidos encargos devem ser determinados mediante a aplicação da taxa de depreciação fixada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil em função do prazo de vida útil do bem.

88. A Instrução Normativa SRF nº 457, publicada no D.O.U. de 05/11/2004, consolidou as normas relativas à utilização de créditos calculados em relação aos encargos de depreciação de máquinas, equipamentos, vasilhames de vidro retornáveis e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, para fins de apuração do PIS/PASEP pelas pessoas jurídicas na sistemática da não-cumulatividade, constantes dos §§ 14 e 16 do art. 3º e no art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, no § 7º do art. 15, no § 6º do art. 17 e nos artigos 21 e 31 da Lei nº 10.865, de 2004, no art. 5º da Lei nº 10.925, de 2004, e na Lei nº 11.051, de 2004.

...

93. Após confrontar o valor destacado no DACON com o arquivo da Escrituração Contábil Digital - ECU e a planilha entregue pelo contribuinte, pôde-se relacionar os seguintes valores abaixo: [...]

... 95. Pode-se observar grande divergência nos valores confrontados, devido à contabilização de despesas de depreciação superiores aos informados em DACON e na planilha entregue pelo contribuinte, principalmente nos meses de julho e agosto. Ao analisar a ECD do contribuinte, percebe-se que ele realizou estornos e lançamentos de acerto nos meses em questão, visando ajustar a conta aos saldos que julgava corretos. Serão considerados os valores informados em DACON para prosseguimento da análise, e utilizados as composições apresentadas em planilha para verificação do valor de crédito pleiteado. 96. Conforme IN 457/2004 referenciada anteriormente, e a Lei 10.637/2002 abaixo transcrita, só dão direito à crédito máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado utilizados na produção de bens destinados à venda ou utilização na prestação de serviços. ...

97. Pelos motivos apresentados acima, serão glosados os valores referentes à depreciação de itens que não são utilizados na produção de bens destinados à venda ou utilização na prestação de serviços. As depreciações de Móveis e

Utensílios, Veículos e Diversos - nesta conta estão incluídas depreciação com ferramentas): ...

98. Observou-se que o contribuinte apresentou na composição das despesas de depreciação objeto do pedido de ressarcimento valores referentes a depreciação sobre valores contabilizados a título de reavaliação de ativos.

99. Conforme citado anteriormente, o artigo 3º, inciso VI da Lei 10.637/2002 regulamenta que dão direito a crédito "máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços". Ou seja, somente as despesas de depreciação sobre os valores de aquisição ou fabricação dos bens que foram incorporados ao ativo imobilizado dão direito a crédito de PIS/PASEP, não havendo previsão para creditamento de despesas de depreciação sobre valores de reavaliação.

100. Diante do exposto acima, por falta de previsão legal para o creditamento de despesas de depreciação sobre os valores de reavaliação de bens do ativo imobilizado, serão glosados os valores abaixo: ...

IV. DA COMPENSAÇÃO

106. A compensação é um instituto de extinção de crédito tributário previsto pelo Código Tributário Nacional, em seus artigos 156, inciso II, e 170, no qual os créditos e débitos do contribuinte serão confrontados, num acerto de contas: ...

107. Pela leitura dos artigos acima citados, ao disciplinar a compensação como modalidade de extinção do crédito tributário, o CTN determina que a lei pode autorizar a compensação de créditos tributários, que já possuem naturalmente os atributos de liquidez e certeza, com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública. Dessa forma, é dever da autoridade, ao analisar os valores informados em DCOMP, para fins de decisão de homologação ou não da compensação, investigar a exatidão do crédito apurado pelo sujeito passivo.

108. Nesse contexto, o art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, ao disciplinar o instituto, submeteu sua extinção à condição resolutória da ulterior homologação da compensação realizada pelo sujeito passivo. Nesse sentido, tem o fisco prazo quinquenal para que proceda à respectiva homologação:

109. O contribuinte apresentou a DCOMP [...] para compensação de parte do crédito de Ressarcimento de PIS Não-Cumulativo Exportação com débitos que possuía. O quadro abaixo detalha os valores compensados: ...

110. Em virtude do reconhecimento do crédito de PIS Não-Cumulativo Exportação, conforme parágrafo 113 do presente relatório, suficiente para compensar todos os débitos apresentados na DCOMP [...], homologo a compensação dos débitos acima elencados. ...

VI. DO DESPACHO DECISÓRIO

111. A análise e conferência dos créditos do PIS não-cumulativo foram efetuadas a partir dos dados constantes do Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais - DACON, confrontados com: (I) planilha apresentada pelo contribuinte; (II) Escrituração Contábil Digital - ECD; (III) conferência física das notas fiscais de entrada do período; (IV) e outras documentações apresentadas no decorrer dos procedimentos fiscais.

112. Em função das averiguações dispostas no presente relatório fiscal, foram efetuadas alterações dos valores dos créditos, decorrentes das glosas acima citadas, por não estarem em consonância com o disposto na legislação que rege a matéria ou por insuficiência de documentos comprobatórios. Os cálculos pertinentes aos créditos apurados estão disponíveis na Planilha de Cálculo anexa ao e-Processo.

113. Face ao exposto, encaminho o presente Relatório Fiscal, e RECONHEÇO do direito creditório do PIS/PASEP Não-Cumulativa Exportação no valor de [...] de acordo com o discriminado na planilha 1C do Anexo IV, referente ao período de 01/07/2011 a 30/09/2011.

114. Também face ao exposto, DECIDO HOMOLOGAR a compensação dos débitos apresentados no parágrafo 109, quadro 38, no valor de [...], referente à DCOMP [...].

Cientificada em 09/02/2017 – Termo de Ciência [...], a Interessada ingressou, em 09/03/2017 [...], com a manifestação de inconformidade de fls. [...], na qual extraímos os seguintes fundamentos: ...

DAS GLOSAS

A autoridade fazendária realizou glosas aos créditos apurados pela contribuinte referentes aos seguintes bens, insumos e serviços consumidos no processo produtivo.

DOS BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS:

Diz a fiscalização que os itens da planilha, bem como o que consta em sua escrituração contábil digital, não se configuram insumos, pois tratam de material de manutenção, frete e gastos com manutenção de alto forno, os insumos a seguir:

Lingoteiras, massa de tamponar, barro/grafite, seixo, amianto nitrogênio, oxigênio, acetileno, ventaneiras, refratários, material de manutenção dos fornos, correias, combustíveis e lubrificantes e Assistência Técnica Preventiva.

Os insumos consumidos no processo produtivo dão direito a crédito, no limite do valor do pedido de ressarcimento, conforme defendemos abaixo.

Vale ressaltar que o termo "uso e consumo" utilizado na descrição do processo produtivo para algumas matérias primas utilizadas não se confundem com material de uso e consumo geralmente utilizados para caracterizar itens utilizados em escritórios.

O termo uso e consumo diz respeito ao processo produtivo.

Assim, é latente que tais insumos são utilizados dentro do processo produtivo e consumidos na fabricação do ferro gusa, e são EXCENCIAIS (sic) para atingir a finalidade de produção, conforme descrição do processo produtivo em anexo.

Diante disso devem ser recompostas as glosas. ENERGIA ELÉTRICA

Diz a fiscalização que os valores descritos nas DACONS são menores que as notas fiscais, tendo sido utilizado como base o valor descrito nas DACON. Ocorre que a DACON é documento acessório, tanto que a fiscalização pode e deve refazer a apuração com base em suas convicções, não devendo prevalecer ante ao documento fiscal que espelha a realidade.

Diante disso, deverá ser recomposto o crédito com base no documento fiscal, para fazer constar na apuração do direito creditício o valor da nota fiscal, sempre tendo como limite o valor do pedido de ressarcimento.

COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES

Combustíveis/Lubrificantes: o inciso II do artigo 3º da Lei 10.833/2003 autoriza o desconto de crédito decorrente de despesas com combustíveis e lubrificantes, desde que os produtos sejam utilizados como insumo na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bens. As notas fiscais apresentadas não se referem a essa previsão, referindo-se a itens como abastecimento e manutenção de veículos da empresa. Ocorre que tais veículos são utilizados no processo produtivo, conforme demonstra a descrição em anexo, servindo para a movimentação das matérias primas e produtos acabados.

DAS GLOSAS POR AUSÊNCIA DAS NOTAS FISCAIS

O Contribuinte junta neste ato as notas fiscais ditas ausentes, conforme a planilha que segue, requerendo que seja os créditos recompostos nos limites dos pedidos de ressarcimento. [...]

DO DIREITO CREDITÓRIO DA FUNDAMENTAÇÃO

A Solução de Divergência número 15/2008 esclareceu que todos os produtos intrínsecos à atividade fabril dão direito a crédito e não somente o que se desgastam em contato com o produto final, ou seja, sem a sua utilização não haveria processo produtivo e produto final, sendo que a cada ciclo devem ser recolocados.

A própria solução de divergência elenca exhaustivamente os produtos que não se caracterizam como insumos, vindo dar guarida ao entendimento de que os dispêndios com insumos e serviços para a manutenção de fábrica se enquadram no conceito de Insumos (...)

Como se depreende do texto todos os gastos pagos a pessoa jurídica referentes a produtos ou serviços que diretamente se refiram ao funcionamento da usina/fábrica são na ótica do PIS e COFINS insumos, neste ponto se diferenciando

do IPI. Note-se que não exige mais o desgaste direto com o produto industrializado.

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, (Processo nº 11020.001952/2006-22, Recurso nº 369.519, Acórdão nº 3202-00.226, 2ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, sessão de 08/12/2010), já sentou posição sobre o tema, reconhecendo o direito do crédito dos referidos insumos (...) ...

Ante ao exposto, todos os valores glosados que se referem desde ao funcionamento, passando pela produção e ao final a efetivação da venda do produto acabado e o recebimento dos valores da mesma deve ser devem ser restabelecidos.

Ante o exposto requer o recebimento do presente MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE provendo-o para afastar as glosas contestadas recompondo o crédito do contribuinte e homologando as compensações vinculadas ao presente processo. Requer também a suspensão da exigibilidade das compensações vinculadas ao presente processo até decisão definitiva do mesmo. ...”

O contribuinte, segundo consta dos autos e expressamente a juntada de notas fiscais que foram dadas como faltantes pela Fiscalização e que lastreavam uma série de glosas em decorrência da ausência, antes da apresentação da manifestação de inconformidade e documentos.

No seu recurso voluntário, o contribuinte se insurge contra duas glosas específicas. Uma trata da possibilidade de a DACON se sobrepor à verdade material dos fatos em relação aos créditos sobre a energia elétrica, glosados apenas pelo fato de a DACON apresentar valor menor do que as notas fiscais apresentadas pelo contribuinte.

Outra, aborda a glosa dos combustíveis e lubrificantes, onde o contribuinte destaca que tais insumos estariam diretamente afetados ao processo produtivo, na movimentação de materiais, insumos, produtos e matérias primas, sendo indispensáveis ao funcionamento da planta industrial, o que asseguraria o direito ao crédito.

Cumpr, ainda, o destaque de que a questão posta não envolve créditos extemporâneos, mas créditos correntes.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Daniel Moreno Castillo, Relator

1. Tempestividade.

O presente recurso é tempestivo, sendo a matéria do mesmo de competência para essa Turma Extraordinária apreciar, nos termos do art. 65 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF.

3. DACON *versus* verdade material.

O primeiro ponto que deve ser endereçado pelo D. Colegiado é a questão da glosa relativa à energia elétrica, uma vez que a esma foi mantida simplesmente em razão de uma divergência entre os valores que constam na DACON (menores) e a totalização das notas fiscais apresentadas pelo contribuinte (maior).

Eis o trecho do despacho decisório que bem delimita a questão em matéria de fundamentação, revelando o apego à forma em evidente detrimento ao conteúdo:

57. Observa-se também que o valor total das notas fiscais apresentadas é superior ao valor pleiteado através dos DACON. Dessa forma, a análise e deferimento da base de cálculo de Despesas de Energia Elétrica limitar-se-á ao valor informado em DACON. (e-fl. 190)

Nesse ponto assiste total razão ao contribuinte, uma vez que a conduta da Fiscalização e do acórdão guerreado está equivocada. A verdade material deve prevalecer sobre a necessidade de retificação da DACON, que constitui uma obrigação meramente acessória. A descon sideração das notas fiscais apresentadas pelo contribuinte, apenas pelo fato de não ter sido a DACON retificada, atenta, ainda, contra a moralidade administrativa.

Não há dúvida acerca da propriedade dos créditos, mas da metodologia de apuração levada a cabo pelo contribuinte, uma vez que o mesmo não teria retificado, antecipadamente, sua obrigação tributária acessória (DACON), refutando a prova das notas fiscais, que asseguram o direito ao creditamento pretendido pelo contribuinte.

Com o devido respeito, entendo que o descompasso que ocorre no caso concreto é aquele existente entre o peso dado à forma e aquele dado ao conteúdo pelo entendimento da Fiscalização e do acórdão.

Não há vedação legal para que o contribuinte se aproprie de créditos legítimos a título de contribuições sociais, desde que observado o prazo prescricional de cinco anos contados da aquisição do bem ou serviços subjacentes ao crédito. Como visto, a legitimidade dos créditos não é sequer matéria questionada nos autos, tratando-se de negativa exclusivamente pautada na suposta impossibilidade legal de se tomar créditos sem a retificação de obrigações acessórias.

Pois bem, ao mesmo tempo em que fala em apuração mensal, a legislação tributária de regência atribui a possibilidade de carregamento contínuo de créditos normais de contribuições sociais não utilizadas no período, o que, de fato e direito, informa que havendo substância material, como há no caso, o direito à tomada de créditos está assegurado nos termos do art. 3, §4º, das Leis 10.3-637/02 e 10.833/03.

Art. 3º [...] § 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subseqüentes.

Negar o direito ao creditamento e ressarcimento de crédito não utilizado, apenas por conta do descompasso entre aquilo informado na DACON e as notas fiscais (prova material), sempre quando as notas resultarem em direito a crédito maior do que aquilo declarado e observada a decadência, atenta, também contra direitos e garantias dos contribuintes, pois refuta a força probatória dos documentos apresentados pelo contribuinte.

Por outro lado, condicionar, mesmo diante da verdade material tributária, o direito creditório a uma retificação das obrigações acessórias é um entendimento já superado pelo CARF, e inaceitável dado o seu apego exclusivo à forma, como destaca o acórdão abaixo, proferido pela 3ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS:

Numero do processo: 13884.902378/2012-35

Turma: 3ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Câmara: 3ª SEÇÃO

Seção: Câmara Superior de Recursos Fiscais

Data da sessão: Thu Jan 25 00:00:00 UTC 2018 **Data da publicação:** Thu Mar 01 00:00:00 UTC 2018 **Ementa:** Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008 CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. RESSARCIMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. **Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado não-cumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte ou da apresentação de PER único para cada trimestre.** As Linhas 06/30 e 06/31 do DACON, denominadas respectivamente de “Ajustes Positivos de Créditos” e de “Ajustes Negativos de Créditos”, contemplam a hipótese de o contribuinte lançar ou subtrair outros créditos, além daqueles contemporâneos à declaração. Também a EFDPIIS/Cofins, constante do Anexo Único do Ato Declaratório Executivo COFIS nº 34/2010, prevê expressamente a possibilidade de lançar créditos extemporâneos, nos registros 1101/1102 (PIS) e 1501/1502 (Cofins).

Numero da decisão: 9303-006.248 **Decisão:** Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Demes Brito e Jorge Olmiro Lock Freire (suplente convocado), que lhe negaram provimento. (assinado digitalmente) Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício (assinado digitalmente) Charles Mayer de Castro Souza - Relator Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Charles Mayer de

Castro Souza, Andrada Márcio Canuto Natal, Jorge Olmiro Lock Freire, Demes Brito, Tatiana Midori Migiyama, Vanessa Marini Cecconello e Érika Costa Camargos Autran.

Nome do relator: CHARLES MAYER DE CASTRO SOUZA

É claro que o contribuinte deve apurar seus créditos e débitos mês a mês, porém a ocorrência de um equívoco em relação ao tempo de apuração desses créditos, ou uma correção de classificação de determinados itens (insumos, p.ex.) sempre que legítimos, não retira o direito de o contribuinte desfrutar economicamente da não cumulatividade na sua correta extensão.

O dever de cooperação, princípio recém estatuído ao nível constitucional pela EC nº 132/23, determina que as partes da relação tributária, Fazenda e contribuinte, devem cooperar um com o outro, para a obtenção da finalidade da norma tributária. Se por um lado a retificação cooperaria com a Fazenda, os dados relativos às retificações já se encontram com o Fisco, uma vez que não trata o caso de questão envolvendo ausência de declaração de fatos, mas apenas de reclassificação de dados já constantes na base de dados da Fazenda.

As operações foram declaradas pelo contribuinte à época que ocorreram, tendo ocorrido apenas uma reclassificação que sequer foi objeto de glosa. Assim, a Fazenda com a sua competência técnica, tem toda a capacidade de cooperar para que a finalidade da lei tributária, que no caso é ressarcir créditos do contribuinte, seja atingida.

Na mesma linha, no estágio atual de tecnologia e da forma como a mesma vem sendo aplicada intensamente pela Fazenda para fiscalizar e constituir créditos contra contribuintes em falta, com intensos cruzamentos e aplicação de inteligência artificial, não se pode imaginar que o Fisco teria dificuldades para marcar as operações sujeitas ao creditamento extemporâneo submetidos aos processos em referência, de forma a impedir eventual duplicidade de pedidos.

Por outro lado, o direito do contribuinte não nasce com a retificação da obrigação acessória, que serve apenas para eventual formalização da verdade material posta, e a verdade material posta no caso concreto é que o contribuinte não perde o seu direito creditório com origem na não cumulatividade, apenas pelo fato de não ter ocorrido a retificação da obrigação acessória.

O princípio da simplificação, também recém elevado ao *status* constitucional pela mesma EC, adere bastante aos argumentos acima expandidos, uma vez que a exigência de retificações torna menos simples a realização de um direito do contribuinte. Ao mesmo tempo, na existência de dados já fornecidos sobre as operações e, em se tratando de caso que envolva apenas a reclassificação legítima desses fatos já em posse da Fazenda, como é o caso concreto, a simplificação também cobra da Fazenda o adequado uso da tecnologia.

Nesse sentido, dou provimento ao recurso voluntário para assegurar o direito ao carregamento de créditos relativos ao consumo de energia elétrica, no montante das notas fiscais apresentadas, ainda que não tenha ocorrido a retificação prévia das obrigações acessórias (DACON).

4. PIS/COFINS. Não cumulatividade. Insumos. Conceito. Tema 779 do E. STJ.

Segundo o precedente repetitivo no Tema 779, o conceito de insumo para fins de aplicação da legislação tributária das contribuições sociais leva em consideração a relação de essencialidade entre insumo e a atividade econômica da empresa, e não entre o bem/produto e o conceito estreito de vinculação direta com a produção de bens ou prestação de serviços.

Vejamos o teor das teses firmadas nesse precedente vinculativo:

(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e

(b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. (destacamos)

O entendimento da tese é bastante claro e expresso no que tange ao parâmetro sobre o qual a questão da essencialidade deve ser aferida em relação a determinado item considerado como insumo. Esse parâmetro não é o envolvimento direto na fabricação de bem ou prestação de serviço, como vem definindo a Receita Federal do Brasil em atos normativos de inferior hierarquia, pois indevidamente limitado ao ponto de restringir de forma ilegítima a sistemática própria da não cumulatividade, que deve ter a “essencialidade ou a importância” aferida em razão da sua atividade e econômica principal, e não de determinada linha de produção.

Do voto proferido pelo Ministro Mauro Campbell Marques ao abordar a questão da relevância e essencialidade, pode se colher dois pontos fundamentais para a compreensão do alcance do comando proferido de forma qualificada pelo E. STJ.

“Em resumo, é de se definir como insumos, para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, **cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.**” (e-fl. 25 do voto com destaques adicionados)

O primeiro elemento aborda a indispensabilidade da aplicação do determinado bem ou serviço para o atingimento adequado, sem perda de qualidade do produto em produção. Já a segunda informa de maneira clara que essa qualidade relativa ao processo de fabrico propriamente dita estende-se aos bens e serviços necessários à garantia da qualidade dos produtos fabricados para além da finalização da fase produtiva, pois relaciona-se com a atividade econômica, conceito muito mais abrangente.

Não custa lembrar que, tratando-se de contribuições sociais aferidas pela sistemática base-base, quando da apuração de créditos, critérios de outros tributos que limitam a questão ao tributo-tributo acabam por gerar torção inaceitável da própria não cumulatividade em relação às contribuições. A abrangência da base de incidência das contribuições é muito mais ampla do que uma linha de produção, está associada à atividade econômica da empresa, carecendo de suporte jurídico a defesa de restrição da tomada de créditos a esse recorte restrito (linha de produção), sob pena de afronta à própria não cumulatividade e cometer-se excesso de exação.

Não é outro o entendimento da doutrina nacional, cuja aplicação revela adequada ainda em relação às instruções normativas mais recentes que regulam a matéria:

Porém, isso não significa que o creditamento deva ficar restrito à fase da industrialização ou da produção. Ao limitar o crédito a essa etapa, o Parecer Normativo Cosit n. 05/2018 promoveu uma reedição (em menor escala, mas não menos prejudicial e equivocada) da exegese que, antes do REsp n. 1.221.170/PR, sustentava a validade da aplicação do conceito de insumo do IPI ao regime da não cumulatividade do PIS e da Cofins. **Trata-se de uma interpretação que não é condizente com o evento imponible do PIS e da Cofins, que, como ninguém desconhece, são tributos que incidem sobre a receita bruta auferida com a venda do produto, e não sobre a sua produção ou fabricação.** Quando não há coerência ou adequação entre o creditamento e o evento imponible do tributo, a técnica da não cumulatividade não atinge o seu objetivo, que é a neutralização do efeito cascata da incidência plurifásico-cumulativa. Isso equivale a uma restrição da não cumulatividade sem previsão legal, ou seja, o mesmo vício que inquinou as Instruções Normativas SRF n. 247/2002 e 404/2004.¹ (destacamos)

A limitação do creditamento a uma relação estrita com a produção, como definida em atos normativos da Receita Federal, não encontra amparo legal, pois desvirtua o princípio da não cumulatividade, violando o objetivo de neutralizar o efeito cascata das contribuições sociais sobre a receita bruta. A abrangência da não cumulatividade no PIS e na COFINS, como visto e estabelecido pelo precedente qualificado do E. STJ, está diretamente relacionada à **atividade econômica como um todo**, incluindo todas as etapas e elementos necessários ao desenvolvimento da operação empresarial, desde que sua subtração comprometa a qualidade, a viabilidade ou o resultado da atividade.

Assim, interpretações restritivas que vinculem os créditos exclusivamente à fase produtiva estão em desacordo com os fundamentos legais e jurisprudenciais aplicáveis, além de promoverem uma restrição não prevista em lei, configurando excesso de exação. A leitura adequada e coerente com o sistema de não cumulatividade exige a observância da **atividade**

¹ *PIS e Cofins na teoria e na prática: uma abordagem completa dos regimes cumulativo e não cumulativo* / Adolpho Bergamini ... [et al.]; coordenação Adolpho Bergamini; revisão Marco Magalhães Peixoto. – 6. ed. rev. e atual. – São Paulo: MP, 2024. fl. 341.

econômica integral, atribuindo a classificação como insumo para todos os elementos imprescindíveis ou relevantes para a sustentação dessa atividade.

Geralmente faz-se indispensável que o contribuinte demonstre de forma detalhada em quais etapas ou fases produtivas os materiais são aplicados, de forma a permitir uma verificação de pertinência e essencialidade em relação às atividades econômicas, com a apresentação de planilhas referenciais, p. ex., porém há casos em que a pertinência pode ser aferida diretamente do cotejo da relação entre o insumo a atividade econômica do contribuinte.

Há caso, também, onde a própria Fiscalização tratou de proceder com a referida indicação, não tendo havido questionamento sobre a ocorrência das operações, mas apenas da classificação jurídica atribuída aos lançamentos, restringindo a matéria a questão estritamente de Direito.

Por outro lado, a exigência de produção de provas específicas para demonstrar a essencialidade de *determinados itens* na atividade econômica deve ser analisada com cautela, sobretudo no que diz respeito àqueles bens ou serviços que, por sua natureza, são invariavelmente necessários à atividade econômica industrial como um todo. A exigência de realização de perícias ou de apresentação de provas adicionais para insumos cuja imprescindibilidade é manifesta e amplamente reconhecida sujeita a imposição de um ônus excessivo e desproporcional.

Nesse contexto, a necessidade de comprovação individualizada e pormenorizada seria desarrazoada em determinados casos, considerando que esses insumos têm relação direta e intrínseca com a continuidade e a qualidade da produção industrial em qualquer segmento econômico, tratando-se, por exemplo, de itens de aplicação indispensável na indústria (qualquer atividade industrial).

Assim, para insumos cuja relevância seja evidente e que integrem processos produtivos de forma recorrente e indispensável, deve-se presumir sua essencialidade, desde que comprovado o custo por meio de adequada documentação fiscal (nota fiscal, etc.), dispensando a necessidade de comprovação adicional por parte do contribuinte, exceto em casos excepcionais devidamente fundamentados pela autoridade fiscal e que não digam respeito a uma glosa genérica, sob a singela rubrica de que não seriam os mesmos insumos no entender do Fisco.

Portanto, para itens cuja imprescindibilidade é evidente e comum a determinadas atividades econômicas, ou até mesmo para aquelas em que o julgador possui conhecimento de causa dada a sua experiência profissional, não se revela razoável a exigência de provas específicas adicionais.

Do exposto, passamos à análise de cada um dos itens relacionados ao conceito de insumo, de forma a viabilizar a compreensão da sua imprescindibilidade para com a atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte.

4.1 Combustíveis e lubrificantes.

No caso concreto os insumos em questão estão afetados de forma indissociável da atividade econômica do contribuinte, uma vez que os combustíveis e lubrificantes são empregados em máquina e equipamentos essenciais para o deslocamento de matéria-prima, insumos e materiais dentro do ambiente fabril.

Entendo ter restado evidente que tais produtos devem ser classificados como insumos da atividade econômica da empresa em questão, uma vez que, sem a aplicação dos mesmos o resultado e eficiência da atividade econômica serão afetadas negativamente, inviabilizando o correto e desejado funcionamento fabril.

Nesse sentido, dou provimento ao recurso voluntário para afastar as glosas relativas ao **consumo efetivo** de energia elétrica comprovado por nota fiscal, bem como para assegurar o direito ao creditamento sobre combustíveis e lubrificantes.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Daniel Moreno Castillo