



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10218.720775/2016-89
ACÓRDÃO	3002-003.642 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COMPANHIA SIDERURGICA DO PARA COSIPAR
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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.

COFINS. CREDITAMENTO. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES.

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

ACÓRDÃO

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. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3001-003.640, de 25 de setembro de 2025, prolatado no julgamento do processo 10218.720760/2016-11, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Luiz Carlos de Barros Pereira – Presidente Redator

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

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 87, §§ 1º, 2º e 3º, 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 acolhera em parte o Pedido de Ressarcimento apresentado pelo Contribuinte. O pedido é referente a suposto crédito de Cofins.

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, detalhados no voto:

1. APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA - BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS - DEFINIÇÃO Somente dão origem a crédito na apuração não cumulativa os bens e serviços essenciais ou relevantes ao desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, nos termos da decisão proferida pelo STJ nos autos do RESP nº 1.221.170/PR.
2. DIREITO DE CRÉDITO. COMPROVAÇÃO DOCUMENTAL. ÔNUS DO CONTRIBUINTE. É ônus do contribuinte comprovar documentalmente o direito creditório informado em suas declarações. A prova documental deve ser apresentada pelo sujeito passivo conforme solicitação da fiscalização, sendo admitida sua complementação quando da manifestação de inconformidade, quando já instaurado o processo administrativo fiscal. Neste caso, a exame dos novos documentos estão limitados às provas carreadas aos autos, não sendo possível se concluir acerca de informações omitidas pelo contribuinte. ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011 MATÉRIA NÃO IMPUGNADA Considera-se como não impugnada a contribuição lançada, quando não contestada expressamente pelo contribuinte.

Cientificado do acórdão recorrido, o Sujeito Passivo interpôs Recurso Voluntário, reiterando a existência do direito creditório postulado e requerendo o seu integral ressarcimento. Ao final, pugna pelo provimento do recurso.

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:

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.

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 desconSIDERAÇÃO 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 subsequentes.

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 EFDNIS/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).

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

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.

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 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.

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.

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 dar provimento ao Recurso Voluntário para afastar as glosas relativas ao consumo efetivo de energia elétrica, combustíveis e lubrificantes.

Assinado Digitalmente

ACÓRDÃO 3002-003.642 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA

PROCESSO 10218.720775/2016-89

Luiz Carlos de Barros Pereira – Presidente Redator

DOCUMENTO VALIDADO