



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10314.720153/2017-43
ACÓRDÃO	3101-004.460 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	30 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PURAC SÍNTESES INDUSTRIAIS E COMÉRCIO LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

INSUMO. RELEVÂNCIA. IMPOSIÇÃO LEGAL. NORMAS INFRALEGAIS.

O conceito de relevância decorrente de imposição legal estabelecido pelo Superior Tribunal de Justiça, para fins de caracterização como insumo, não se encontra atrelado à lei em sentido estrito, devendo ser concebido a partir de uma visão conglobante do sistema normativo, abarcando mesmo normas infralegais cogentes, que imponham sanções pelo seu descumprimento.

SERVIÇO DE APOIO. CONTROLE DO ESTOQUE. ALMOXARIFADO DA FÁBRICA. SUPORTE.

Embora relacionados ao processo produtivo, atividades de apoio logístico/administrativo interno voltadas a organizar e movimentar materiais (gestão de estoque, atendimento interno, movimentações e controles de almoxarifado, rotinas de conferência e expedição) se enquadram como despesas de suporte e não como itens utilizados como insumo na produção.

SERVIÇOS. ENGENHARIA ABRANGENTE. CONSULTORIA. CONFIABILIDADE. INSUMOS.

Os serviços de engenharia de confiabilidade das diversas áreas da fábrica não são considerados serviços integrantes do processo produtivo, correspondendo a serviço técnico-gerencial, com nítidos traços de atividade ampla, consultiva, não representando insumo do processo produtivo.

LOCAÇÃO DE MÁQUINAS. ATIVIDADES DA EMPRESA. ATIVIDADES PRÓPRIAS.

O aluguel de máquinas que gera créditos da Cofins deve ser daquela utilizadas nas atividades próprias da empresa, não se estendendo a itens de mera liberalidade, voltados exclusivamente ao conforto de colaboradores e à cortesia de terceiros.

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

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

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

PIS E COFINS. LANÇAMENTO. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. DECISÃO MESMOS FUNDAMENTOS.

Aplicam-se ao lançamento da Contribuição para o PIS as mesmas razões de decidir aplicáveis à Cofins quando ambos os lançamentos recaírem sobre idêntica situação fática.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

DILIGÊNCIA. PEDIDO. ANÁLISE DE DOCUMENTOS. DESNECESSIDADE.

Estando o feito fiscal instruído com todos os elementos necessários para seu prosseguimento e inexistindo nos autos qualquer dúvida de ordem técnica que dependa de novas ações a fim de aferir dados factuais, indefere-se o pedido de diligência.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, nos termos do voto do Relator. Vencidos o Conselheiro Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues e a Conselheira Laura Baptista Borges que davam provimento em maior extensão, no sentido de reverter as glosas sobre os serviços prestados pela Sindus e pela Schneider.

Assinado Digitalmente

Ramon Silva Cunha – Relator

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente

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

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o Acórdão nº 15-47.501 – 4ª TURMA/DRJ/SDR, que julgou procedente em parte a impugnação apresentada pela contribuinte qualificada à epígrafe contra autos de infração lavrados para constituição de crédito tributário relativo à Contribuição para o Pis/Pasep e à Cofins dos períodos de apuração correspondentes aos meses de janeiro a dezembro de 2012.

Em razão de ter sido bem sintetizada toda a situação fática que motiva a lide instaurada, adoto o seguinte excerto do relatório da DRJ:

Trata o presente processo de impugnação (fls. 681 a 716) apresentada contra os autos de infração às folhas 658 a 673, lavrados para lançamento de ofício das contribuições PIS e Cofins em decorrência de glosa de créditos indevidamente considerados na apuração das referidas contribuições.

Conforme Termo de Constatações Fiscais – TCF (fls.623 a 643), foram glosados os seguintes créditos:

Fretes sem previsão legal de créditos a descontar - tratam-se de fretes pagos a empresas transportadoras (Rodoviário Sol Nascente Ltda) nas remessas e retornos de materiais diversos, incluindo equipamentos e peças, não correspondendo a vendas, nem à aquisição de insumos. Além de fretes referentes à movimentação de carga dentro da fábrica e transporte de resíduo industrial (biomassa) para depósito (Transportadora Fertigips Ltda).

Serviços de Manutenção de Instalações ou de Edificações – referem-se a serviços prestados por empresas de construção civil, de manutenção predial e de manutenção de instalações, sendo os valores de maior relevância aqueles relativos aos prestadores -Silverado Com. e Serviços Ltda, D. G Ribeiro & Ribeiro Ltda, Krontec Manut. Técnica Ltda.

Serviços prestados pela empresa SINDUS Ltda. – serviços descritos como "supervisão e planejamento de manutenção" (p.ex. NF 1747); "prestação de serv. mant. — m.d.o operacional" (NF 1748); prestação serviço almoxarifado - mdo. administrativa e operação" (ex. NF 1750, NF 1772); "prestação de serviços de engenheiro de confiabilidade" (ex. NF 1749), "prestação de serviços de eletromecânicos" (NF 1753); "serviços desenhistas"(NF1915); e "serviços de horas extras", sem identificar o trabalho específico

(NF 1758, p.ex.).

Serviços de Consultoria e Assessoria prestados pela empresa SCHNEIDER - somente são considerados insumos passíveis de desconto os bens ou serviços adquiridos de pessoa jurídica, intrínsecos à atividade, aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado, ou seja, na atividade fim, não são apropriáveis os créditos decorrentes de dispêndios com atividades meio, tais como projetos, assessoria e consultoria técnica.

Outros Serviços - dispêndios sem qualquer caracterização de insumo, tais como materiais de higiene e limpeza, material de informática (teclados, cabos, etc.), locação de máquinas de bebidas, e outros.

Gastos ativáveis - dispêndios na aquisição de bens que deveriam ser ativados, tais como automação de equipamentos e software.

Despesas não documentadas - diversos dispêndios cujas notas fiscais não se encontram incluídas na pasta "NF" (arquivos em pdf.), na qual a contribuinte consolidou toda a documentação apresentada relativa aos insumos de serviços, conforme SVA datado de 02/01/17.

Despesas condominiais - a contribuinte incluiu, indevidamente, na linha 03 das fichas 06A e 16A do Dacon de maio/12, sob a rubrica de "Serviços Utilizados como Insumos, o valor da taxa e do fundo condominial de seu edifício sede. Com exceção do mês de maio/12, a fiscalizada também se apropriou de créditos vinculados a despesas condominiais, incluindo-as, porém, na linha 05 das Fichas 06A e 16A do Dacon – “despesas de aluguéis de prédios”.

Créditos extemporâneos - a contribuinte apropriou na apuração das contribuições de jan/12, créditos extemporâneos relativos a insumos adquiridos e registrados contabilmente nos anos de 2007, 2008, 2009, 2010 e 2011, no montante de R\$ 24.743.647,67.

Tais valores foram consignados na linha 02 das Fichas 06A e 16A, em conjunto com os demais insumos do próprio mês de jan/12.

O Termo de Constatações conclui que, considerando os créditos apurados e as contribuições (débitos) declaradas, foram apuradas insuficiências de recolhimentos mensais do PIS e da Cofins, nos períodos janeiro/12 a setembro/12, nos totais de R\$ 291.923,54 e R\$ 1.382.162,85, respectivamente,

observado que a fiscalizada declarou saldos credores das contribuições em todos os períodos de 2012, ou seja, não efetuou nenhum recolhimento.

Com relação aos períodos de outubro/12 a dezembro/12, o referido Termo ressalta que a apuração fiscal resultou em saldo de créditos remanescentes mensais, nos totais acumulados em dez/12 de R\$ 39.014,25 do PIS, e R\$ 179.756,95 da Cofins, e que esses valores devem ser considerados como saldos iniciais do período seguinte (jan/13), ficando a contribuinte intimada, com fundamento nos artigos 904, 910, 911, 927 e 928 do Decreto nº 3.000/1999, a reconhecer tais alterações nos Dacons e DCTFs subsequentes.

Apresentada impugnação aos autos de infração, a análise realizada pela DRJ/Salvador resultou no Acórdão 15-47.501 - 4ª Turma da DRJ/SDR, cujas conclusões foram sintetizadas na seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

No regime da não cumulatividade, o termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam essenciais ou relevantes para a produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade e devidamente comprovados.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. FRETE.

Na modalidade de creditamento aquisição de insumos, é possível a apuração de créditos dos dispêndios da pessoa jurídica com aquisição de partes e peças de reposição de máquinas empregadas diretamente no processo produtivo de bens destinados à venda.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. TRATAMENTO DOS CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS.

No regime da não-cumulatividade, o aproveitamento de créditos extemporâneos deve ser precedido da revisão da apuração - confronto entre créditos e débitos - do período a que pertencem tais créditos, mediante retificação da declaração em que foram apurados.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

COFINS. MATÉRIA FÁTICA IDÊNTICA. RELAÇÃO DE CAUSA E EFEITO.

Em se tratando de matéria fática idêntica àquela que serviu de base para o lançamento da Cofins, *mutatis mutandis*, devem ser estendidas as conclusões

advindas da apreciação daquele lançamento ao relativo ao PIS, em razão da relação de causa e efeito existente entre as matérias objeto de lançamento.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

IMPUGNAÇÃO. PROVAS.

A impugnação apresentada deve mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir.

NULIDADE.

As arguições de nulidade só prevalecem se enquadradas nas hipóteses previstas na lei para a sua ocorrência, e não há que se falar em nulidade quando a exigência fiscal sustenta-se em processo instruído com todas as peças indispensáveis, contendo o lançamento descrição dos fatos suficiente para o conhecimento da infração cometida e não se vislumbra nos autos que o sujeito passivo tenha sido tolhido no direito que a lei lhe confere para se defender.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

É legítima a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Ao reverter parte das glosas realizadas, o acórdão traz, em sua parte final, as matérias que não foram objeto de impugnação, no tópico “Itens não impugnados – Despesas condominiais, Gastos ativáveis e Despesas não documentadas”.

Interposto tempestivamente o recurso voluntário, foram apresentadas, em síntese, as seguintes considerações:

- A Recorrente solicita a realização de diligência;
- Contesta a decisão no que se refere a não ter revertido a glosa de parte dos insumos gerados nos próprios períodos de apuração do crédito tributário lançado;
- Alega que a definição de insumos deve ser conforme interpretação do STJ, que permite o crédito sobre despesas essenciais e relevantes à atividade da empresa;
- Cita precedentes administrativos, legais e judiciais que garantem o direito ao crédito;
- Requer o reconhecimento de créditos extemporâneos glosados, alegando a possibilidade de aproveitamento de créditos não lançados no momento correto, desde que respeitados os prazos prescricionais, e

- Requer, por fim, o reconhecimento do direito ao crédito de PIS e COFINS sobre os insumos utilizados e a autorização para aproveitamento de créditos extemporâneos de períodos anteriores.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **RAMON SILVA CUNHA**, Relator

Preliminar

Pedido de diligência

A Recorrente solicita a realização de diligência sob o argumento de que *“inexistiu qualquer análise, em sede de primeira instância administrativa, que tenha concluído com precisão que os serviços prestados pela SINDUS, cuja glosa foi mantida, não seriam essenciais ou relevantes para as atividades da ora Recorrente”*.

Afirma que solicitou, em 13/04/2015, a juntada de novos documentos, acerca dos quais os julgadores administrativos se mantiveram silentes, o que não deveria acontecer em razão do que estabelece o art. 16, parágrafos 4º e 5º do Decreto nº 70.235, de 1972.

Aponta, por fim, quais seriam os serviços prestados pela SINDUS em seu favor que deverão ser objeto de análise pela diligência fiscal:

Descritivo da Nota Fiscal	Atividade Desempenhada
1) Serviços de Engenheiro de Confiabilidade.	Trabalhos de engenharia de manutenção e confiabilidade, assim entendidos como a análise do sistema de produção de forma ampla e integrada, que tem por objetivo mensurar e prolongar o bom desempenho dos componentes do sistema de produção industrial, mediante o estudo do tempo de vida de tais componentes e o uso de técnicas oriundas da probabilidade e da estatística.
2) Serviços de elaboração de desenhos técnicos.	Trabalhos de elaboração de desenhos técnicos da planta industrial mediante o uso de softwares para modificar, redesenhar e atualizar os desenhos existentes, de acordo com as necessidades.
3) Serviços de almoxarifado.	Serviços de controle do estoque (quantidade, reposição, armazenagem, validade, controle do uso, etc.), de mercadorias e produtos para fins de alcançar um melhor controle das compras (fornecimento) e, com isso, evitar falhas como a duplicidade de itens no registro e a falta de materiais em circunstâncias futuras.

Para análise de tais alegações, convém considerar os seguintes trechos do acórdão recorrido:

Conforme já relatado no Relatório, com base nos artigos acima destacados, em 29/07/2019 (fl. 1099) foi aceita a solicitação de juntada de documentos realizada pela interessada em 13/04/2018, portanto, depois de encerrado o prazo para apresentação de impugnação.

Assim, a interessada apresentou novos argumentos contra as glosas realizadas pela fiscalização, bem como nova documentação comprobatória (fls. 1100 a 1105), o que demonstra que o presente processo foi guiado pelo princípio da verdade material, já que as partes trabalharam de forma pró-ativa no cumprimento do seu onus probandi.

[...]

Considero, a partir das informações prestadas pela Recorrente, no sentido de que os documentos anexados aos autos após o prazo estabelecido na legislação para a impugnação, tinham por objetivo expor o *“nexo de causalidade existente entre os serviços prestados pela SINDUS”* e a *“necessidade de sua utilização nas atividades industriais exercidas pela Recorrente”*, que o acórdão recorrido realizou uma análise suficiente da documentação pertinente, tendo chegado a uma conclusão que revela a desnecessidade de descrever exaustivamente uma análise dos referidos documentos.

Trata-se de observar que o Julgador de piso, reconhecendo a procedência dos argumentos apresentados pela Autoridade Fiscal, concluiu que a essencialidade e a relevância não são aplicáveis aos dispêndios que não se afiguram claramente envolvidos no processo produtivo da Recorrente.

Nessa perspectiva, realizou um trabalho razoavelmente exaustivo, observando características das descrições das atividades prestadas *“a partir das notas fiscais glosadas e descrição das atividades prestadas nos documentos comprobatórios anexados pela defesa”*, conforme informa no seguinte trecho:

A partir das notas fiscais glosadas e descrição das atividades prestadas nos documentos comprobatórios anexados pela defesa, os serviços prestados pela SINDUS podem ser assim divididos:

1 - Prestação de serviço, bem como horas extras, relativas à manutenção preventiva e corretivas (ex. NF 1747, NF 1748, NF 1753 e NF 1758): automação; instrumentação de válvulas; metrologia: calibração de instrumentos; analítica; elétrica: painéis e subestação; mecânica: válvulas, purgadores, inspeção, trocador de calor, atividades em tanques e reatores; refrigeração; solda; caldeira; e pintura; em todas as áreas do processo produtivo.

2- Serviço de engenharia de manutenção e confiabilidade das diversas áreas da fábrica (ex. NF 1749): a. Aplicação das ferramentas e metodologia de LCM (Gestão do ciclo de vida); b. Know how das características e disponibilidade de

diferentes materiais como metais, líquidos, plásticos e lubrificantes; c. Conhecimento dos fatores de carga de cada equipamento no processo e utilidades. Por exemplo, capacidade de uma bomba da fermentação no dimensionamento da tubulação para a vazão desejada. Ou, a confiabilidade de um motor com uma quantidade "x" de partidas e paradas por turno. d. Soluções técnicas alternativas para transmissão de força, controle de velocidade, proteção de equipamentos mecânicos, etc. e. Capacidade para projetar e justificar (provar) as soluções escolhidas (estruturais, tensões, dimensões, uniões e materiais) f. Produzir RCA (Root Cause Analysis) g. Promover soluções técnicas estudos de melhorias em equipamentos.

3- Serviço de apoio no controle do estoque, retirada de materiais no setor de almoxarifado da fábrica (ex. NF 1750, NF 1772): conforme contrato, esta atividade será assumida pela prestadora somente no aspecto de execução das atividades previstas no seguinte escopo: atendimento de balcão, controle de estoque, e indicação de ressuprimento, incluindo: a. Armazenar, localizar e identificar materiais; b. Operacionalizar carga e descarga de materiais; c. Gerar etiquetas de identificação de material e afixar no produto pertinente; d. Quantificar volumes, conferindo com documento competente; e. Atuar na inspeção e verificação de conformidade ou não conformidade de materiais e equipamentos, máquinas, ferramentas e outros; f. Separar materiais para pagamento de reservas ou requisições; g. Manter a limpeza, manutenção e conservação da área de armazenamento; h. Separar e embalar materiais para expedição; i. Lançar movimentação interna de materiais em sistema informatizado (requisições e devoluções).

4 - Serviços de elaboração de desenhos técnicos das diversas áreas da fábrica (ex NF: 1915): desenhista cadista (profissional responsável por desenhar projetos arquitetônicos e estruturais como, mapas estatísticos, perfis de sondagem, mapas topográficos e geológicos).

Nesse contexto, caberia à Recorrente apontar especificamente quais elementos constantes nos documentos apresentados têm repercussão jurídica e não foram devidamente considerados pelo julgador.

Não se afigura razoável exigir que o julgador administrativo enfrente e afaste cada um dos argumentos apresentados em documentos diversos apresentados pela Recorrente, sob pena de transformar a decisão administrativa em verdadeiro tratado técnico-científico.

O julgador deve enfrentar os pontos decisivos para o desfecho (capazes de mudar o resultado), e não todos os argumentos acessórios, desde que a motivação seja clara e suficiente para permitir o controle e o contraditório.

Portanto, entendo desnecessária a realização de diligência, uma vez que o presente feito fiscal contém todos os elementos necessários para seu prosseguimento, inexistindo nos autos qualquer dúvida de ordem técnica que dependa de novas ações a fim de aferir dados

factuais. Estando os documentos mencionados nos autos, apenas se houvesse necessidade de algum esclarecimento adicional a realização de uma diligência se revelaria pertinente.

Indefere-se o pedido de diligência.

MÉRITO

Do conceito de Insumo

Face à extensa alusão da Recorrente aos critérios utilizados para conceituar insumos geradores de créditos da Cofins e da Contribuição para o Pis/Pasep, esclareça-se que será utilizada como referência o julgamento do REsp 1.221.170/PR, em sede de Recurso Repetitivo, pelo Superior Tribunal de Justiça, em acórdão publicado em 24/04/2018.

Segundo estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

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

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

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

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

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

b.2) “por imposição legal”.

A análise dos dispêndios que a Recorrente pretende sejam reconhecidos como insumos geradores de créditos será realizada a partir da ordem por ela apresentada em seu recurso voluntário.

Frete de resíduo industrial (biomassa)

Esse tópico é descrito pela Autoridade Fiscal como “transporte de resíduo industrial (biomassa) para depósito (Transportadora Fertigips Ltda)”, tendo concluído tratar-se de dispêndio que não encontra na legislação a previsão da possibilidade de apuração de créditos. A motivação foi sucinta, em breves considerações apostas no Termo de Constatações Fiscais.

O acórdão recorrido ratifica a origem do crédito, descrevendo a prestadora do serviço e descrevendo-o como “*transporte de biomassa, resíduo industrial da fabricação de alimentos*”. Pondera tratar-se de fato notório que a fabricação de alimentos ou produtos alimentícios, como é o caso da impugnante, resulta em um grande montante de resíduos, que devem ser corretamente descartados, segundo regras da ANVISA e da ABNT.

A Recorrente alega que, embora as regulamentações específicas sejam veiculadas por ato infralegal, a competência da ANVISA para disciplinar a matéria, fiscalizar o cumprimento das obrigações e aplicar as sanções cabíveis decorre de lei e, caso descumpra as normas regulatórias próprias de sua atividade, estará sujeita à aplicação de sanções que poderão resultar no fechamento de suas plantas industriais, inviabilizando a continuidade do seu objeto social. Cita a Lei nº 6.437, de 1977.

A respeito do tema, o Julgador de piso assim se manifestou:

Adicionalmente, acerca do argumento da interessada de que estaria obrigada a realizar o descarte de resíduos de acordo com as regras da ABNT e ANVISA, entende-se que tais regras não se configuram uma imposição legal nos termos do Parecer Normativo Cosit nº 5/2018. As resoluções da ANVISA, anexadas pela defesa, constituem diretrizes sobre melhores práticas de vigilância sanitária aplicáveis a todas as pessoas jurídicas que atuam no setor alimentício, não se trata, portanto, de uma lei específica. Já as normas técnicas da ABNT são de uso voluntário e fornecem especificações para produtos, serviços e sistemas visando qualidade, segurança e a eficiência, e sendo assim, não possuem força de lei.

Entendo que assiste razão à Recorrente.

O conceito de relevância decorrente de imposição legal estabelecido pelo Superior Tribunal de Justiça, para fins de caracterização como insumo, não se encontra atrelado à lei em sentido estrito. Tal conceito deve ser concebido a partir de uma visão conglobante do sistema normativo, abarcando normas infralegais (regulamentos, decretos, portarias, NRs, resoluções etc.), desde que imponham obrigação ao contribuinte, ou seja, que decorra de uma norma cogente.

A norma trazida pela Recorrente registra expressamente a obrigatoriedade de sua observância ao registrar que:

RESOLUÇÃO-RDC Nº 216, DE 15 DE SETEMBRO DE 2004

Art. 6º A inobservância ou desobediência ao disposto na presente Resolução configura infração de natureza sanitária, na forma da Lei nº 6.437, de 20 de

agosto de 1977, sujeitando o infrator às penalidades previstas nesse diploma legal.

O referido comando legal traz sanções expressas para o seu eventual descumprimento¹.

Considero que, à semelhança do tratamento de efluentes do processo produtivo exigido pela legislação, a gestão/destinação de biomassa gerada no processo produtivo, quando imposta por normas ambientais/sanitárias como condição de operação, configura dispêndio relevante por imposição normativa e necessário à continuidade da produção, podendo qualificar-se como insumo.

Por conseguinte, devem ser revistas as glosas realizadas sobre fretes para transporte de resíduo industrial (biomassa) para depósito.

Serviços de manutenção de instalações ou de edificações

A Autoridade Fiscal assim descreve as glosas a esse título:

28.2 **Serviços de Manutenção de Instalações ou de Edificações** - Incluem-se neste "grupo" de valores glosados, serviços prestados por empresas de construção civil, de manutenção predial e de manutenção de instalações, sendo os valores de maior relevância aqueles relativos aos prestadores - Silverado Com. e Serviços Ltda, D.G Ribeiro & Ribeiro Ltda, Krontec Manut. Técnica Ltda, aplicando-se os conceitos expostos neste tópico a todos os demais dispêndios identificados como manutenção de instalações ou de edificações e mesmo gastos de manutenção com bens móveis, utensílios e equipamentos de informática.

28.2.1. É condição para que os serviços de manutenção gerem crédito o emprego em veículos, máquinas e equipamentos utilizados diretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços. Observe-se que na definição de insumos utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda foram excluídos os bens que não sofrem alterações, tais como o consumo, o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida no serviço que está sendo

¹ Art. 2º - Sem prejuízo das sanções de natureza civil ou penal cabíveis, as infrações sanitárias serão punidas, alternativa ou cumulativamente, com as penalidades de: I - advertência; II - multa; III - apreensão de produto; IV - inutilização de produto; V - interdição de produto; VI - suspensão de vendas e/ou fabricação de produto; VII - cancelamento de registro de produto; VIII - interdição parcial ou total do estabelecimento; IX - proibição de propaganda; X - cancelamento de autorização para funcionamento de empresa; XI - cancelamento do alvará de licenciamento de estabelecimento. IX - proibição de propaganda; ([Redação dada pela Lei nº 9.695, de 1998](#)) X - cancelamento de autorização para funcionamento da empresa; ([Redação dada pela Lei nº 9.695, de 1998](#)) XI - cancelamento do alvará de licenciamento de estabelecimento; ([Redação dada pela Lei nº 9.695, de 1998](#)) XI-A - intervenção no estabelecimento que receba recursos públicos de qualquer esfera. ([Incluído pela Lei nº 9.695, de 1998](#)) XII - imposição de mensagem retificadora; ([Incluído pela Medida Provisória nº 2.190-34, de 2001](#)) XIII - suspensão de propaganda e publicidade. ([Incluído pela Medida Provisória nº 2.190-34, de 2001](#))

prestado ou no bem em fabricação. Foram também excluídos os bens que deveriam estar incluídos no ativo imobilizado da pessoa jurídica. **Observo que os serviços e peças de reposição empregados pela fiscalizada diretamente em máquinas e equipamentos produtivos foram aceitos como créditos a serem descontados.** [Destaque nosso]

A Recorrente afirma que é indústria do ramo alimentício e, portanto, está sujeita a uma série de normas regulatórias, que a obrigam a tomar diversas despesas sob pena de interdição da unidade produtiva e cassação de licenças da ANVISA. Nesse sentido, as empresas do ramo alimentício devem seguir um rigoroso padrão não apenas de sua produção, mas também de suas instalações, para se evitar, por exemplo, contaminação dos produtos.

Acrescenta que *“tais despesas preenchem o CRITÉRIO DE RELEVÂNCIA, haja vista serem extremamente necessárias para a manutenção do processo produtivo da Recorrente, sob pena de inviabilizar suas atividades, estando, portanto, aptas a gerar créditos de PIS/COFINS”*.

Cita, ainda, decisões do CARF com as quais entende justificar suas conclusões de direito ao creditamento correspondente.

Entendo que não assiste razão à Recorrente, uma vez que não trouxe aos autos qualquer demonstração de que tais despesas se referem, efetivamente, a máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo. Observa-se que a Autoridade Fiscal não descarta a possibilidade de creditamento de despesas com a manutenção em veículos, máquinas e equipamentos utilizados diretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços.

O acórdão recorrido ratifica, que *“os serviços e peças de reposição empregados pela fiscalizada diretamente em máquinas e equipamentos produtivos foram aceitos como créditos a serem descontados”*, conforme reportado acima.

Nesse sentido, adoto como minhas as conclusões do Julgador de piso, para manter as glosas correspondentes. Senão vejamos:

Com base no exposto, verifica-se que a interessada não questiona a natureza dos serviços glosados (manutenção e reforma de edificações e instalações, e construção civil). Seus questionamentos se referem à possibilidade de tais serviços serem considerados insumos, tendo em vista as peculiaridades do ramo alimentício e as normas técnicas da ANVISA e ABNT.

No entanto, mesmo considerando o novo conceito de insumo, o qual, conforme já pontuado neste Voto, segue os parâmetros definidos pelo Parecer Normativo COSIT nº 5/2018, os serviços de manutenção que permitem a apuração de créditos das contribuições PIS e Cofins, na modalidade aquisição de insumos (inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002), são aqueles cujo objeto são máquinas e equipamentos empregados diretamente no processo produtivo de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

[...]

De acordo com o referido Parecer, os bens e serviços adquiridos e utilizados na manutenção de bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviço são considerados insumos geradores de créditos das contribuições.

Acerca do argumento de que as despesas glosadas decorrem de ajustes específicos para se atender normas técnicas da ANVISA e ABNT, esclarece-se que apesar do Parecer Normativo Cosit nº 5/2018 reconhecer a inclusão no conceito de insumos de itens exigidos da pessoa jurídica pela legislação (critério da relevância – por imposição legal), o próprio Parecer ressalta que, nem mesmo neste caso, se afasta a exigência de que sejam itens utilizados no processo de produção de bens ou de prestação de serviços, pois esta exigência se encontra na noção mais elementar do conceito de insumo e foi reiterada diversas vezes nos votos dos Ministros da Primeira Seção do STJ. Ainda de acordo com o Parecer Normativo, também não podem ser considerados para fins de creditamento das contribuições itens exigidos pela legislação relativos à pessoa jurídica como um todo, como por exemplo, alvarás de funcionamento.

Assim, tendo em vista que os serviços glosados não tiveram como objeto itens utilizados no processo produtivo, entende-se que não podem ser enquadrados como insumos geradores de créditos de PIS/Cofins. Destaca-se, que conforme já mencionado, os serviços empregados pela fiscalizada diretamente em máquinas e equipamentos produtivos foram aceitos pelo TCF.

Com relação à glosa referente a material de limpeza, pela análise das notas fiscais glosadas referente à empresa Liger Clean Comercial Ltda., percebe-se que se tratam de aquisição de papel higiênico, papel toalha, sabonete neutro, dentre outros e, portanto, não se tratam de material utilizado na limpeza de ativos utilizados na produção. Sendo assim, improcede o argumento da impugnante. Já as glosas da empresa SE SUPERMERCADOS LTDA., consta no TCF que os documentos fiscais correspondentes às aquisições não foram apresentados pela interessada, tampouco foram apresentados durante a impugnação.

Com relação à glosa de extintores, entende-se que, apesar agregarem valor no aspecto da segurança dos ativos e pessoas, tais itens não atendem aos critérios de essencialidade (não constituem elemento estrutural e inseparável do processo produtivo) e relevância (não decorrem de singularidades do processo produtivo ou decorrem de imposição legal) dispostos no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5/2018.

Com base no exposto, conclui-se por manter as glosas realizadas pela fiscalização.

Serviços prestados pela SINDUS LTDA e SCHNEIDER

A Autoridade Fiscal descreve a glosa nos seguintes termos:

28.3. Serviços prestados pela empresa SINDUS LTDA - A fiscalizada apropriou-se de créditos decorrentes de várias Notas Fiscais emitidas pela empresa Sindus Andritz Ltda dentro de cada mês de 2012. A descrição desses serviços refere-se a "supervisão e planejamento de manutenção" (p.ex. NF 1747); "prestação de serv. manut. — m.d.o operacional" (NF 1748); prestação serviço almoxarifado - mdo. administrativa e operação" (ex. NF 1750, NF 1772); "prestação de serviços de engenheiro de confiabilidade" (ex. NF 1749), "prestação de serviços de eletromecânicos" (NF 1753); "serviços desenhistas"(NF1915); e "serviços de horas extras", sem identificar o trabalho específico (NF 1758, p.ex.).

[...]

28.3.2. Dos elementos analisados, verifica-se que a prestadora SINDUS exerce diversas funções que se configuram como atividades meio da fiscalizada, e que não são passíveis de desconto de créditos, tais como, serviço de gestão e de administração de manutenção em geral, serviço de desenhistas e outros. São igualmente incabíveis os créditos decorrentes de serviços não diretamente ligados à produção, como a administração e operacionalização de almoxarifado, realizadas pela Sindus. Em relação à mão de obra, observado que não dá direito a crédito o valor da mão de obra paga a pessoa física, a terceirização de mão de obra disponibilizada pela empresa Sindus, que inclui, inclusive, pagamentos mensais rotineiros de horas extras pela fiscalizada, somente é permitida para as atividades-meio da pessoa jurídica, sendo vedada nas atividades-fim, nos termos da legislação trabalhista. [...]

Questionadas as glosas na impugnação apresentada, observa-se que o Julgador de piso realizou a análise a partir das descrições dos itens nas notas fiscais apresentadas, tendo revertido as glosas relativas ao item 1, naquele julgado, assim descrito:

1 - Prestação de serviço, bem como horas extras, relativas à manutenção preventiva e corretivas (ex. NF 1747, NF 1748, NF 1753 e NF 1758): automação; instrumentação de válvulas; metrologia: calibração de instrumentos; analítica; elétrica: painéis e subestação; mecânica: válvulas, purgadores, inspeção, trocador de calor, atividades em tanques e reatores; refrigeração; solda; caldeira; e pintura; em todas as áreas do processo produtivo.

Restaram mantidas as glosas descritas nos itens 2, 3 e 4, abaixo descritas:

2- Serviço de engenharia de manutenção e confiabilidade das diversas áreas da fábrica (ex. NF 1749): a. Aplicação das ferramentas e metodologia de LCM (Gestão do ciclo de vida); b. Know how das características e disponibilidade de diferentes materiais como metais, líquidos, plásticos e lubrificantes; c. Conhecimento dos fatores de carga de cada equipamento no processo e utilidades. Por exemplo, capacidade de uma bomba da fermentação no dimensionamento da tubulação para a vazão desejada. Ou, a confiabilidade de um motor com uma quantidade "x" de partidas e paradas por turno. d. Soluções técnicas alternativas para

transmissão de força, controle de velocidade, proteção de equipamentos mecânicos, etc. e. Capacidade para projetar e justificar (provar) as soluções escolhidas (estruturais, tensões, dimensões, uniões e materiais) f. Produzir RCA (Root Cause Analysis) g. Promover soluções técnicas estudos de melhorias em equipamentos.

3- Serviço de apoio no controle do estoque, retirada de materiais no setor de almoxarifado da fábrica (ex. NF 1750, NF 1772): conforme contrato, esta atividade será assumida pela prestadora somente no aspecto de execução das atividades previstas no seguinte escopo: atendimento de balcão, controle de estoque, e indicação de ressuprimento, incluindo: a. Armazenar, localizar e identificar materiais; b. Operacionalizar carga e descarga de materiais; c. Gerar etiquetas de identificação de material e afixar no produto pertinente; d. Quantificar volumes, conferindo com documento competente; e. Atuar na inspeção e verificação de conformidade ou não conformidade de materiais e equipamentos, máquinas, ferramentas e outros; f. Separar materiais para pagamento de reservas ou requisições; g. Manter a limpeza, manutenção e conservação da área de armazenamento; h. Separar e embalar materiais para expedição; i. Lançar movimentação interna de materiais em sistema informatizado (requisições e devoluções).

4 - Serviços de elaboração de desenhos técnicos das diversas áreas da fábrica (ex NF: 1915): desenhista cadista (profissional responsável por desenhar projetos arquitetônicos e estruturais como, mapas estatísticos, perfis de sondagem, mapas topográficos e geológicos).

A Recorrente, por sua vez, alega que *“dos contratos firmados com esta empresa (fls. 973 a 1020), bem como das notas fiscais relativas a tais glosas, verifica-se que todos os serviços são voltados exclusivamente ao gerenciamento e manutenção do próprio processo produtivo”*. Acrescenta que *“também os relatórios gerenciais e ordens de serviços evidenciam a natureza de tal atividade (fls. 1021 a 1045)”*.

Sem razão a Recorrente.

Segundo se observa da análise realizada pelo Julgador de piso, foram devidamente separadas e revertidas as atividades que podem ser compreendidas como contempladas no contexto de *“manutenção integrada nos ativos produtivos da empresa, que permitem a apuração de créditos das contribuições PIS e Cofins, na modalidade aquisição de insumos (inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002)”*.

Com relação aos serviços descritos no item *“2- Serviço de engenharia de manutenção e confiabilidade das diversas áreas da fábrica (ex. NF 1749)”*, compreendo que não representam atividades próprias do processo produtivo, correspondendo a serviço técnico-gerencial, com nítidos traços de atividade ampla, consultiva, segundo se observa do próprio enunciado da Recorrente em seu recurso:

Trabalhos de engenharia de manutenção e confiabilidade, assim entendidos como **a análise do sistema de produção de forma ampla e integrada, que tem por objetivo mensurar e prolongar o bom desempenho dos componentes do sistema de produção industrial, mediante o estudo do tempo de vida de tais componentes e o uso de técnicas oriundas da probabilidade e da estatística.**
[Destaque nosso]

Uma análise um pouco mais descritiva pode ser assim demonstrada:

- (a) LCM – “Gestão do ciclo de vida” - A expressão “metodologia de LCM” pode ser lida como gestão/planejamento integrado de ativos (governança), com perfil de atividade ampla e não como um item “utilizado como insumo” numa etapa produtiva específica.
- (b) “Know-how” de materiais - Sugere assessoria técnica/capacitação/conhecimento geral, sem vínculo operacional explícito com uma etapa produtiva. Serviço consultivo (não insumo).
- (c) Fatores de carga; dimensionamento; utilidades - Os exemplos (“dimensionamento de tubulação”, “capacidade de bomba”, “confiabilidade de motor”) podem ser classificados como engenharia de projeto/engenharia de instalações — isto é, atividade de engenharia que não é manutenção periódica.
- (d) Soluções técnicas alternativas (transmissão, controle, proteção) - “Alternativas”, “controle de velocidade” e “proteção” são termos típicos de redesenho/otimização (melhoria), não de “reparo/restauração/recondicionamento” (manutenção).
- (e) Projetar e justificar soluções (tensões, dimensões, uniões, materiais) - descreve projeto e cálculo (engenharia de concepção/validação), sugere engenharia de melhoria e se afasta do “uso no processo” como insumo.
- (f) RCA (Root Cause Analysis) – Análise da causa raiz – Embora o nome seja sugestivo de uma busca de uma causa para um problema existente, o que poderia aproximá-lo à manutenção (diagnóstico de falha), ele está descrito no grupo de atividades cujo escopo é de “projetar/melhorar”, também inserido entre suas utilidades, fazendo-o semelhante à mencionada engenharia ampla.
- (g) “Estudos de melhorias em equipamentos” - Aqui a própria redação (“melhorias”) alimenta a tese de que o serviço tem natureza de aperfeiçoamento/upgrade, não de manutenção corrente.

Mantêm-se, portanto, as glosas.

O item 3, supramencionado, descrito como “3- Serviço de apoio no controle do estoque, retirada de materiais no setor de almoxarifado da fábrica (ex. NF 1750, NF 1772)”, tem a seguinte descrição, realizada no acórdão recorrido:

3- Serviço de apoio no controle do estoque, retirada de materiais no setor de almoxarifado da fábrica (ex. NF 1750, NF 1772): conforme contrato, esta atividade

será assumida pela prestadora somente no aspecto de execução das atividades previstas no seguinte escopo: atendimento de balcão, controle de estoque, e indicação de ressuprimento, incluindo: a. Armazenar, localizar e identificar materiais; b. Operacionalizar carga e descarga de materiais; c. Gerar etiquetas de identificação de material e afixar no produto pertinente; d. Quantificar volumes, conferindo com documento competente; e. Atuar na inspeção e verificação de conformidade ou não conformidade de materiais e equipamentos, máquinas, ferramentas e outros; f. Separar materiais para pagamento de reservas ou requisições; g. Manter a limpeza, manutenção e conservação da área de armazenamento; h. Separar e embalar materiais para expedição; i. Lançar movimentação interna de materiais em sistema informatizado (requisições e devoluções).

A Recorrente, por sua vez, assim os descreve:

Serviços de controle do estoque (quantidade, reposição, armazenagem, validade, controle do uso, etc.), de mercadorias e produtos para fins de alcançar um melhor controle das compras (fornecimento) e, com isso, evitar falhas como a duplicidade de itens no registro e a falta de materiais em circunstâncias futuras.

Todavia, embora tais serviços possam se relacionar com a atividade industrial, eles não se qualificam como “insumo” porque o conceito de insumo, para PIS/COFINS, não se confunde com o de custos operacionais em sentido amplo e exige que o bem/serviço seja essencial ou relevante para a produção de bens destinados à venda (isto é, que integre o processo produtivo, direta ou indiretamente, pelas singularidades da cadeia ou por imposição legal).

Nessa moldura, atividades de apoio logístico/administrativo interno voltadas a organizar e movimentar materiais (gestão de estoque, atendimento interno, movimentações e controles de almoxarifado, rotinas de conferência e expedição) se enquadram como despesas de suporte e não como itens “utilizados como insumo” na produção.

Mantêm-se, igualmente, as glosas.

O item 4 “Serviços de elaboração de desenhos técnicos das diversas áreas da fábrica (ex NF: 1915)”, é assim descrito no acórdão recorrido:

4 - Serviços de elaboração de desenhos técnicos das diversas áreas da fábrica (ex NF: 1915): desenhista cadista (profissional responsável por desenhar projetos arquitetônicos e estruturais como, mapas estatísticos, perfis de sondagem, mapas topográficos e geológicos).

A Recorrente assim descreve os referidos serviços:

Trabalhos de elaboração de desenhos técnicos da planta industrial mediante do (sic) uso de softwares para modificar, redesenhar e atualizar os desenhos existentes, de acordo com as necessidades.

Valem as mesmas considerações já apresentadas supra, em relação à impossibilidade de creditamento em razão de se tratar de serviços que não integram o processo produtivo, representando apenas despesas de suporte e não como itens “utilizados como insumo” na produção.

Há que se manter as glosas.

Com relação aos serviços tomados da empresa Schneider Eletric, a Recorrente informa tratar-se de serviços diretamente ligados à linha produtiva e que visam a monitorar e melhorar a linha de produção. Considera-os serviços de efetiva manutenção de maquinário, conforme ordens de serviço e contrato de assistência técnica de maquinário.

Acrescenta que:

98. Tal contrato especifica que a Schneider prestou serviços relativos a suporte técnico de máquinas instaladas na Recorrente, e que são utilizadas diretamente na sua linha de produção (controlador Lobo HX, Sistema HX Net, Módulos de Saídas Remotas, Acoplador ótico Serial e Módulos de entradas Remotas).

Em relação a esse item, considero acertadas as conclusões do *decisum* recorrido, nos seguintes termos:

Com base nos documentos apresentados, verifica-se que se trata de serviço de tele-suporte (suporte técnico por telefone para consultas em horários pré-definidos) no sistema de gerenciamento de energia elétrica da autuada, que inclui os equipamentos por ela citados (controlador, módulos de saídas e entradas remotas e acoplador ótico).

Ainda com base no contrato celebrado entre as partes, verifica-se que tais serviços não incluem troca de peças e/ou componentes danificados, visitas técnicas para manutenção preventiva e/ou corretiva, nem visita de consultores técnicos para checar a instalação e o perfeito funcionamento dos equipamentos.

Ademais, com base em consultas no sítio eletrônico da empresa Schneider, verificou-se que os equipamentos objeto do serviço de suporte são instalados pela própria prestadora, denominados como “sistema de gerenciamento de energia da Schneider”, que visa o controle de demanda e fator de potência da energia elétrica utilizada, sendo seu principal componente o controlador propriamente dito, além dos acessórios de hardware e software, entre eles módulos de entrada e saída remotos (para leitura de medidores de concessionária de energia elétrica) e acoplador ótico (para interligação do controlador à medição da concessionária).

Sendo assim, com base nas análises acima, entende-se que os serviços em questão não podem ser considerados como manutenção de máquinas e equipamentos utilizados no setor produtivo da interessada. Além disso, não constituem elemento estrutural e inseparável do processo produtivo, conforme critério adotado pelo Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5/2018.

Não se observa que a Recorrente tenha trazido aos autos circunstâncias ou elementos novos em relação às conclusões do Julgador de piso, razão por que se conclui adequado ratificar a decisão de primeiro grau e manter a glosa.

Locação de Equipamentos

Esse item da defesa é descrito pela Autoridade Fiscal como “Outros Serviços”, nos seguintes termos:

28.5. Outros Serviços — Foram também glosados créditos de dispêndios sem qualquer caracterização de insumo, tais como materiais de higiene e limpeza, material de informática (teclados, cabos, etc.), locação de máquinas de bebidas, e outros.

A Recorrente afirma que se trata de aluguéis de máquinas e equipamentos passíveis de creditamento, pois são utilizadas nas atividades da empresa. Pondera que, *“diferentemente dos créditos relacionados à produção industrial, os créditos passíveis de dedução das contribuições sociais compreendem até mesmo as despesas com aluguéis de máquinas e equipamentos utilizados na área administrativa da Recorrente”*. Complementa que :

107. Os gastos com manutenção de informática, inclusive, mostram-se também necessários para a produção industrial, visto que os equipamentos são utilizados para monitoramento da produção e para própria operacionalização das máquinas.

A esse respeito, compreendo que o tema foi devida e suficientemente enfrentado pelo acórdão objurgado, cujas razões de decidir adoto neste voto, nos seguintes termos:

Note-se que, de fato, a hipótese descrita no inciso IV é bastante ampla e não há a restrição de que o aluguel se refira a máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo, mas que sejam utilizadas “nas atividades da empresa”, o que, no caso da interessada, abrange atividades comerciais. No entanto, tal fato não permite concluir que o aluguel de máquinas de bebidas, por exemplo, poderia gerar créditos com base no inciso IV, já que, claramente, não é utilizada em nenhuma atividade realizada pela empresa.

Diferentemente, no caso dos insumos (inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003) é preciso que o item seja utilizado na prestação do serviço ou na produção de bens destinados à venda. Neste item, podem ser enquadrados os serviços de manutenção de máquinas e equipamentos utilizados nas atividades produtivas da empresa, e não em qualquer atividade da empresa.

Assim, com relação a máquinas/equipamentos de informática, para fins de possibilidade de gerar créditos das contribuições PIS/Cofins, pode-se resumir o seguinte: se o serviço prestado for manutenção, é possível o creditamento desde que tais itens sejam utilizados na produção; se o serviço prestado for locação, é

possível o creditamento desde que tais itens sejam utilizados nas atividades da empresa.

Registre-se que, apesar das alegações da defesa, não foram apresentados documentos comprobatórios de que os equipamentos de informática são utilizados na produção (“monitoramento da produção e para própria operacionalização das máquinas” conforme argumento da impugnante), tampouco foram citados os números das notas fiscais ou prestadores de serviços sobre as quais as alegações se referem.

Em que pese tal fato, foi possível identificar, a partir das notas fiscais glosadas (Anexo I ao TCF, às folhas 644 a 656), aquelas que se tratavam de serviços de informática, prestados pela empresa Dinâmica Informática e Telecomunicações Ltda., e verificou-se que se referem à manutenção (ex: NF 8203, de 31/03/2012) e programação de equipamentos (ex: NF nº 9058 de 10/10/2012), mas não foram identificadas notas relativas à locação de máquinas/equipamentos de informática.

Neste ponto convém citar os artigos 15 e 16 do Decreto nº 70.235/1972 que determina que a impugnação deverá ser instruída com os documentos em que se fundamentar e as razões e provas que possuir. Assim, é ônus da interessada juntar aos autos provas materiais que possam subsidiar as alegações feitas em sua impugnação sob pena de tornarem-se desprovidas de fundamentos ou razões de direito. É também o que determina o art. 373, II, do Código de Processo Civil, que estabelece as regras de distribuição do ônus da prova aplicáveis, subsidiariamente, ao Processo Administrativo Fiscal.

Com relação ao aluguel de uma máquina de bebidas, convém que se transcreva o dispositivo da Lei nº 10.833/2003 utilizado pela Recorrente como pretensão fundamento do seu crédito:

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

I – [...]

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

Cabe considerar que os dispêndios de uma pessoa jurídica devem ser compreendidos em níveis distintos de vinculação com a fonte produtora. Utilizando a teoria dos conjuntos como forma de ilustração, no universo das despesas totais, o conjunto maior — e delimitador do direito ao crédito no inciso IV — abrange aquelas relacionadas às atividades próprias da entidade, ou seja, gastos intrínsecos à revenda/produção/prestação de serviços ou administrativa. Dentro deste, haveria um subconjunto menor e mais específico, composto pelos insumos que, pela sua essencialidade ou relevância direta ao processo produtivo, sujeitam-se ao regime jurídico do inciso II e à jurisprudência do STJ.

Ocorre que a locação de máquinas de bebidas, voltada exclusivamente ao conforto de colaboradores e à cortesia de terceiros, sequer ingressa no conjunto maior das despesas vinculadas às atividades próprias de uma indústria de alimentos. Por possuir natureza de mera liberalidade, o gasto posiciona-se em um conjunto externo ao das atividades operacionais da empresa, carecendo do nexos causal mínimo exigido pela locução "utilizados nas atividades da empresa". Assim, por não pertencer ao universo de bens que guardam funcionalidade com o objeto social da recorrente, a despesa correspondente não gera direito a crédito.

Com base no exposto, ratifico a decisão expendida pelo Julgador de primeiro grau de manter a glosa dos itens classificados neste tópico.

Créditos extemporâneos

A glosa realizada sobre créditos extemporâneos teve a seguinte motivação:

30.1. A contribuinte apropriou na apuração das Contribuições de jan/12, créditos extemporâneos relativos a insumos adquiridos e registrados contabilmente nos anos de 2007, 2008, 2009, 2010 e 2011, no montante de R\$ 24.743.647,67. Tais valores foram consignados na linha 02 das Fichas 06A e 16A, em conjunto com os demais insumos do próprio mês de jan/12. Os correspondentes créditos descontados perfazem R\$ 408.270,46 e R\$ 1.880.516,88, relativos ao Pis e a Cofins, respectivamente.

30.2. Conforme mencionado no item 28.3.3 supra a fiscalizada utilizou-se, também, na apuração do PIS/COFINS de set/12, de créditos extemporâneos relativos a insumos de serviços prestados pela empresa SINDUS ANDRITZ LTDA, nos períodos de abril, maio, junho, e julho de 2012, conforme relacionado na planilha apresentada pela contribuinte em atendimento à intimação de 10/10/15, item 1. Considerando que os créditos do PIS/COFINS vinculados a essa empresa serão glosados pelas características do serviço prestado, independentemente de serem extemporâneos, a análise fiscal envolvendo a validade da apropriação de créditos extemporâneos, restringe-se aos insumos e valores descritos no item precedente (30.1)30.3. Os créditos extemporâneos dos bens utilizados como insumos encontram-se discriminados na planilha apresentada pela fiscalizada em resposta à intimação de 20/03/15 e de 10/10/15, verificando-se tratar-se de matérias primas (produtos químicos, açúcar, etc.) e embalagens, ou seja, insumos utilizados diretamente na produção dos produtos fabricados pela empresa. Dessa forma, em relação à natureza desses insumos, os correspondentes créditos são passíveis de desconto na apuração das contribuições ao Pis e a Cofins.

30.4. O aproveitamento extemporâneo dos créditos se encontra previsto na legislação, conforme disposto no §42 do art. 32 das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, cuja redação é a seguinte:

[...]

30.5. Cumpre destacar, todavia, que a apuração dos créditos da não cumulatividade sujeita-se ao regime de competência, face à determinação legal de que os créditos serão calculados com base nas operações ocorridas no mês, conforme estabelecido no art. 39, § 19 das Leis 10.637/2002 e Lei nº 10,833/2003:

[...]

30.6. Ressalte-se, assim, que o aproveitamento dos créditos extemporâneos, em obediência inclusive ao regime de competência, deve ser efetuado através de DACONs retificadores dos períodos nos quais os créditos se originam, do que resulta, também, na consequente retificação das DCTFs correspondentes.

30.7. Nesse sentido, a IN RFB nº 1.015, de 2010, que dispõe sobre o Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (DACON), trata, em seu art. 10, da retificação do DACON e das hipóteses em que a mesma é admitida.

[...]

30.8. Do caput do art. 10, acima transcrito, depreende-se que a alteração das informações prestadas em DACON, o que engloba a apuração de créditos extemporâneos (§ 12), deve ser efetuada mediante apresentação de demonstrativo retificador e não com a simples escrituração em demonstrativo posterior. Ademais, faz-se necessária a retificação da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) correspondente ao período em questão, como reza o § 52 do art. 10 da IN RFB nº 1.015, de 2010.

30.9. Conclui-se, assim, que a apropriação extemporânea de créditos, ainda que admitida, se limita às hipóteses e aos procedimentos previstos pela legislação tributária, não podendo ser efetuada pelo sujeito passivo sem observância das formalidades existentes.

A Recorrente, por sua vez, alega que o aproveitamento de créditos extemporâneos da Contribuição para o Pis/Pasep e da Cofins é direito assegurado pelo art. 3º, § 4º, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, que não impõem aos contribuintes nenhuma obrigação acessória como condição para esse aproveitamento de créditos de períodos anteriores.

Afirma que a retificação das DCTFs e dos DACONs é uma exigência tão absurda que o próprio CARF vem reiteradamente decidindo pela sua desnecessidade para o aproveitamento de crédito das contribuições de períodos anteriores.

Acrescenta que teria, no máximo, descumprido uma obrigação acessória, já que em nenhum momento a Autoridade Fiscal questionou a qualidade dos créditos utilizados e a punição pelo descumprimento de obrigação acessória deve ser a imposição de uma mera penalidade pecuniária e não a glosa do crédito com a consequente exigência da diferença do tributo.

Sem razão a Recorrente.

Por bem definir o direito aplicável ao tema, faço minhas as razões de decidir utilizadas pelo Julgador de primeiro grau, nos seguintes termos:

Assim, os dispositivos normativos acima descritos não autorizam que créditos de determinados períodos de apuração (competência) sejam contabilizados em períodos de apuração subseqüentes ao da ocorrência do fato que lhe deu causa, mas sim que o reconhecimento/aproveitamento do crédito legitimamente apurado, possa ser realizado em momento posterior.

Para tanto, é imprescindível a retificação tanto do Dacon quanto da DCTF referentes a cada um dos meses em que haja modificação na apuração das contribuições, com base no art. 10, da IN RFB nº 1.015/2010, vigente à época, que trata da alteração das informações prestadas em Dacon, o que engloba a apuração de créditos extemporâneos no § 1º, e não com a simples escrituração em demonstrativo posterior. Além da retificação da DCTF correspondente ao período em questão, como reza o §5º do art. 10 IN RFB nº 1.015/2010.

A retificação do Dacon é exigida para que se possa constituir os créditos decorrentes dos documentos não considerados no Dacon original e, principalmente, para que os saldos de créditos dos Dacon dos meses posteriores à constituição possam ser evidenciados. Trata-se de ficar demonstrado, com precisão, que o crédito está constituído e o mais importante: que o crédito não foi utilizado em períodos anteriores, condição *sine qua non* para o aproveitamento futuro.

Ademais, nesse mesmo sentido, a matéria foi objeto de recente súmula aprovada pela 3ª Turma da CSRF, em sessão de 05/09/2025, nos seguintes termos:

SÚMULA CARF Nº 231

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

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

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário interposto e, no mérito, por dar-lhe provimento parcial e reverter as glosas realizadas sobre fretes para transporte de resíduo industrial (biomassa) para depósito.

Assinado Digitalmente

RAMON SILVA CUNHA

