



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	10680.901836/2020-27
ACÓRDÃO	3002-004.459 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	07 de julho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CNH INDUSTRIAL BRASIL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas de Administração Tributária

Período de apuração: 01/04/2016 a 30/06/2016

RESSARCIMENTO. PIS-PASEP/COFINS NÃO-CUMULATIVA. REQUISITOS NORMATIVOS. ÔNUS DA PROVA. O ressarcimento de créditos da Contribuição para o PIS-PASEP/COFINS, apurada pelo regime não cumulativo, condiciona-se ao cumprimento dos requisitos estabelecidos na legislação tributária, incumbindo ao sujeito passivo, como titular da pretensão, o ônus de comprovar a existência, a liquidez e a certeza do direito creditório invocado.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÕES. OBRIGATORIEDADE. O registro extemporâneo de créditos de PIS/Pasep e Cofins, em período de apuração diverso daquele em que ocorreram as despesas geradoras, exige a retificação dos demonstrativos e declarações correspondentes ao período de origem, nos termos das Instruções Normativas RFB vigentes, sendo inadmissível a simples escrituração em período posterior sem a devida retificação das declarações originárias.

INSUMOS. FERRAMENTAS. NÃO ENQUADRAMENTO. Em consonância com o entendimento sedimentado no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR pelo Superior Tribunal de Justiça e com o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, ferramentas e utensílios não se amoldam ao conceito de insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, sendo vedada a apropriação de créditos decorrentes de sua aquisição.

SERVIÇOS PORTUÁRIOS E DESPESAS ADUANEIRAS. IMPORTAÇÃO DE INSUMOS. CREDITAMENTO. SÚMULA CARF Nº 243. É permitido o aproveitamento de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS não cumulativas sobre custos de serviços portuários de capatazia e estiva vinculados à importação de insumos, desde que tais serviços sejam

contratados de forma autônoma à importação, junto a pessoas jurídicas brasileiras, e que tenham sido efetivamente tributados. Reversão das glosas relativas às operações de importação.

SERVIÇOS PORTUÁRIOS E AEROPORTUÁRIOS. EXPORTAÇÃO. GASTOS PÓS-PRODUÇÃO. Serviços de movimentação portuária e aeroportuária relacionados à exportação de produtos acabados constituem gastos posteriores à finalização do processo produtivo, não se qualificando como insumos nem como fretes na operação de venda, para fins de creditamento das contribuições sociais. Inteligência da Súmula CARF nº 232.

FRETES. REMESSA PARA FEIRAS E DEMONSTRAÇÃO. OPERAÇÕES COMERCIAIS. Despesas com fretes em remessas de mercadorias para exposição em feiras ou para demonstração a potenciais clientes configuram gastos com operações comerciais, realizados após o encerramento do processo produtivo, não sendo admissíveis como insumos nos termos do art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, nem como frete em operação de venda na acepção do art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003.

FRETES. REMESSA POR CONTA E ORDEM. ÔNUS DA PROVA. INSUFICIÊNCIA PROBATÓRIA. A comprovação do direito ao crédito de fretes relacionados a remessas por conta e ordem de terceiros, seja para industrialização de insumos ou em operações de venda à ordem, incumbe ao sujeito passivo, que deve demonstrar, mediante documentação hábil e idônea, a efetiva configuração das operações nos moldes descritos, sob pena de glosa do crédito pretendido.

ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS. IMPORTAÇÃO. APLICAÇÃO TEMPORAL DA LEI Nº 13.137/2015. Antes da vigência da Lei nº 13.137/2015 (01/05/2015), os créditos decorrentes de importações deveriam ser apurados com base nas alíquotas básicas das contribuições (1,65% e 7,6%), nos termos do art. 15, §3º, da Lei nº 10.865/2004, em sua redação original, sendo inaplicável, para o período anterior a maio de 2015, a apuração de créditos com base nas alíquotas diferenciadas do art. 8º da mesma lei.

PRESCRIÇÃO. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS. PRAZO QUINQUENAL. Os créditos de PIS/Pasep e COFINS apurados com base no art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 estão sujeitos ao prazo prescricional quinquenal previsto no art. 1º do Decreto nº 20.910/1932, contado do primeiro dia do mês subsequente ao de apuração dos créditos, abrangendo

tanto a sua apropriação quanto o seu aproveitamento, sendo inadmissível o aproveitamento de créditos oriundos de períodos já prescritos.

DECADÊNCIA. ANÁLISE DE DIREITO CREDITÓRIO. INAPLICABILIDADE. A cognição de pedidos de ressarcimento e de declarações de compensação destina-se à verificação da existência, liquidez e certeza do crédito invocado, não se submetendo ao prazo decadencial para lançamento de ofício previsto no art. 150, §4º, do CTN, podendo o Fisco retroagir ao quanto necessário para aferir a legitimidade do direito creditório pleiteado.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reverter as glosas relativas aos serviços portuários, aeroportuários e despesas aduaneiras vinculados às operações de importação de insumos, em observância à Súmula CARF nº 243. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3002-004.452, de 07 de julho de 2026, prolatado no julgamento do processo 10680.901817/2020-09, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcelo Enk de Aguiar (substituto integral), Gisela Pimenta Gadelha, Jorge Luis Cabral (substituto integral), Neiva Aparecida Baylon, Adriano Monte Pessoa, Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha (Presidente).

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 improcedente 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 PIS-PASEP/COFINS.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido.

Ciente do acórdão, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário reiterando, em suas razões recursais, os mesmos fundamentos que já havia apresentado na Manifestação de Inconformidade, requerendo o reconhecimento integral do crédito de PIS-PASEP/COFINS.

É o relatório.

VOTO

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

I - DO JUÍZO DE ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário preenche os requisitos formais de admissibilidade previstos no art. 33 do Decreto nº 70.235/1972, tendo sido interposto dentro do prazo legal de trinta dias, contado da ciência do Acórdão nº 102-002.200 da DRJ02, por representante legalmente habilitado da Recorrente. Portanto, se conhece do Recurso Voluntário em sua integralidade, passando-se ao exame de mérito.

II – DOS CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS E DA NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DAS DECLARAÇÕES ORIGINÁRIAS

A Recorrente sustenta, em síntese, que teria o direito de registrar extemporaneamente créditos de COFINS não-cumulativa que deixaram de ser apropriados nas épocas próprias de sua ocorrência, desde que respeitado o prazo prescricional quinquenal contado da realização das despesas geradoras, sem necessidade de retificar os demonstrativos ou as declarações originárias dos períodos correspondentes. Para tal alegação busca fundamento no art. 3º, §4º, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 e em jurisprudência do CARF (acórdão n. 9303-009.893).

A alegação, contudo, não merece acolhida.

De início observe-se que a referida jurisprudência desta Corte Administrativa já se encontra pacificada a respeito da matéria, a partir da publicação da Súmula CARF n. 231, aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 05/09/2025, cujo enunciado segue abaixo transcrito:

Súmula CARF n. 231: “O aproveitamento de créditos extemporâneos da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS exige a apresentação de DCTF e DACON retificadores, comprovando os créditos e os saldos credores dos trimestres correspondentes.”

Não obstante isso, o art. 3º, §1º, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 estabelece que o crédito da contribuição será determinado mediante a aplicação da alíquota cabível sobre o valor dos bens, serviços, despesas e encargos adquiridos ou incorridos no mês de referência.

Trata-se de regra de temporalidade da apropriação dos créditos, que vincula a nascente do direito creditório ao período de ocorrência da despesa, de modo que o crédito nasce no mês em que se realiza a operação que lhe dá origem, e não em período posterior da conveniência do contribuinte.

O §4º do mesmo art. 3º, que permite que "o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes", cuida de hipótese radicalmente distinta daquela invocada pela Recorrente.

O dispositivo regula o aproveitamento, ou seja, a utilização, de créditos já devidamente apropriados na competência de origem, autorizando que sejam utilizados para dedução das contribuições a recolher em períodos posteriores.

Não autoriza, em nenhuma hipótese, que o contribuinte transfira para períodos futuros a etapa prévia de apropriação de créditos que deveriam ter sido escriturados em períodos já encerrados.

A distinção entre "apropriação" e "aproveitamento" de créditos é conceitual e juridicamente relevante. A apropriação é o ato de levantamento e registro do crédito no período de sua ocorrência; o aproveitamento é a subsequente utilização desse crédito devidamente apropriado para fins de dedução, compensação ou ressarcimento.

Permitir que a apropriação retroaja sem qualquer restrição formal — bastando que não haja prescrição — implicaria subverter a sistemática da não-cumulatividade, fragilizando a contabilidade fiscal e impedindo o controle cruzado das informações declaradas pelo sujeito passivo.

Nesse sentido, o art. 28, §2º, da IN RFB nº 900/2008, reproduzido pelo art. 32, §2º, da IN RFB nº 1.300/2012 e pelo art. 57, §2º, da IN RFB nº 1.717/2017, é categórico ao exigir que cada pedido de ressarcimento seja referente a um único trimestre-calendário e ao saldo credor remanescente no período, líquido das utilizações por desconto ou compensação. Isto

presume que a apuração dos créditos tenha sido regularmente efetuada no período a que se refere o ressarcimento.

Com o advento da EFD-Contribuições, se aplica o mesmo procedimento de retificação das declarações, anteriormente previsto para a retificação da DACON, por força das instruções normativas então vigentes. O fundamento da exigência de retificação é cristalino, uma vez que a apuração de créditos de PIS/Pasep e COFINS influencia indiretamente a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, razão pela qual alterações nos créditos de contribuições sociais devem necessariamente repercutir nas demais obrigações tributárias.

Permitir que o contribuinte simplesmente escrete créditos extemporâneos no período que lhe seja conveniente, sem retificar os demonstrativos anteriores, comprometeria a integridade do sistema de controle cruzado de obrigações acessórias e criaria assimetrias informacionais incompatíveis com a sistemática de apuração tributária.

No caso concreto, a Recorrente apresentou documentos do ano-calendário 2014 como base de cálculo de créditos em 2015 e 2016, sem qualquer demonstração de que havia procedido à retificação dos demonstrativos pertinentes.

Esse proceder não encontra amparo nos dispositivos legais e infralegais que regem a matéria, afigurando-se como conduta incompatível com a sistemática de apropriação de créditos de contribuições não-cumulativas.

No mesmo sentido, segue o **acórdão n. 9303-015.597**, da 3ª Turma da CSRF deste CARF, de relatoria do eminente Conselheiro Rosaldo Trevisan:

É inegável que, como apontou o contribuinte, nos termos do art. 3º, § 4º, das Leis no 10.637/2002 e no 10.833/2003, que disciplina a utilização do crédito, permite-se que o crédito já apurado em um determinado mês, e não utilizado, possa ser aproveitado em meses posteriores, no entanto, há procedimento para tal aproveitamento, destinado a permitir a convicção do fisco e do próprio contribuinte de que a contabilidade e os registros são fidedignos, impedindo inconsistências, como a tomada do mesmo crédito por mais de uma vez.

Assim, não se questiona a possibilidade de, em tese, aproveitar-se crédito extemporâneo, mas simplesmente o seu aproveitamento fora das regras procedimentais de controle estabelecidas, entre elas a retificação das declarações que passam a estar incorretas com a tomada extemporânea do crédito.

A apuração de tais valores, a título de crédito, deriva justamente das declarações fiscais do contribuinte, como a introduzida pela IN SRF no 384/2004, que instituiu o DACON. E, ausente a prévia apuração do

montante a ser aproveitado, mediante a devida retificação do DACON, não se pode ter como líquida e certa a dedução de tais créditos extemporâneos em outros períodos pelo contribuinte. A possibilidade de tomada de créditos extemporâneos à margem do sistema procedimental de controle implementado, de forma eletrônica e automatizada, ocasionaria retrocesso ao tempo em que a RFB, para verificar determinado crédito, e de que não teria sido tomado em duplicidade, teria que manualmente apurar a cada período todas as tomadas de crédito, o que não se considera produtora nem recomendável.

Portanto, no regime da não cumulatividade, a utilização de créditos não aproveitados à época própria (créditos extemporâneos) deve ser precedida da revisão da apuração - confronto entre créditos e débitos - do período a que pertencem tais créditos.

Os créditos da COFINS devem ser apurados mensalmente e deduzidos do valor da contribuição calculada sobre o faturamento mensal, e o crédito não aproveitado no mês poderá sê-lo nos meses seguintes, sendo que o saldo credor trimestral poderá ser objeto de ressarcimento/compensação, mediante a transmissão de PER/DCOMP. O instrumento legal para se apurar os créditos da contribuição é o DACON mensal que deve ser preenchido e transmitido à Administração Tributária (RFB) pelo contribuinte. Sobre o tema, a IN SRF no 590/2005, assim dispõe:

“Art. 11. Os pedidos de alteração nas informações prestadas no Dacon serão formalizados por meio de Dacon retificador, mediante a apresentação de novo demonstrativo elaborado com observância das mesmas normas estabelecidas para o demonstrativo retificado.

§1º O Dacon retificador terá a mesma natureza do demonstrativo originariamente apresentado, substituindo-o integralmente, e servirá para declarar novos débitos, aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados ou efetivar qualquer alteração nos créditos informados em demonstrativos anteriores.

(...) § 4º A pessoa jurídica que entregar o Dacon retificador, alterando valores que tenham sido informados em DCTF, deverá apresentar, também, DCTF retificadora. (...)”. (grifo nosso)

É importante destacar que as exigências impostas pelas IN SRF possuem suporte no art. 92 da Lei no 10.833/2003 que atribuiu à RFB a regulamentação da operacionalização dos aproveitamentos desses créditos.

Portanto, a apuração extemporânea de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins só é admitida mediante retificação das declarações e demonstrativos correspondentes, em especial o DACON, vez que tal demonstrativo espelha os controles contábeis e fiscais da empresa, que devem ser internamente consistentes.

Nesse sentido, precedentes recentes desta Câmara Superior:

“CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACON NÃO RETIFICADO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à apresentação dos Demonstrativos de Apuração (DACON) retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais.” (grifo nosso) (Acórdão 9303-014.779, Rel. Cons. Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, voto de qualidade, vencido o relator e as Cons. Tatiana Josefovicz Belisario, Alexandre Freitas Costa e Cynthia Elena de Campos - suplente convocada, sessão de 13/03/2024) (Presentes ainda os Cons. Rosaldo Trevisan, Vinicius Guimaraes, Gilson Macedo Rosenberg Filho e Liziane Angelotti Meira)

“CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACON NÃO RETIFICADO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à apresentação dos Demonstrativos de Apuração (DACON) retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais.” (grifo nosso) (Acórdão 9303-014.842, Rel. Cons. Vinicius Guimarães, maioria, vencidos os Cons. Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Tatiana Josefovicz Belisário, Alexandre Freitas Costa, e Cynthia Elena de Campos, sessão de 13/03/2024) (Presentes ainda os Cons. Rosaldo Trevisan, Gilson Macedo Rosenberg Filho e Liziane Angelotti Meira)”

Assim, em endosso a tais precedentes, e pelas razões aqui expostas, são improcedentes as razões recursais, devendo ser mantida a decisão proferida no acórdão recorrido.”

Assim, as glosas perpetradas pela autoridade fiscal, mantidas pelo acórdão recorrido, mostram-se absolutamente corretas, devendo ser mantidas.

III – DO CONCEITO DE INSUMO E DOS CRÉDITOS DECORRENTES DA AQUISIÇÃO DE FERRAMENTAS

A Recorrente sustenta que as despesas com a aquisição de ferramentas empregadas na manutenção e reparação de máquinas e equipamentos da linha de produção seriam essenciais para o processo produtivo de ônibus e caminhões, enquadrando-se no conceito de insumo para fins de apuração de créditos de PIS/Pasep e COFINS. Invoca, para tanto, o REsp nº 1.246.317/MG do STJ e precedentes do CARF.

A alegação, contudo, não prospera.

O conceito de insumo para fins das contribuições sociais não cumulativas foi definitivamente delimitado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, submetido ao rito dos recursos repetitivos pela Primeira Seção.

O STJ adotou posição intermediária entre o critério restritivo das Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004 e o critério amplo que abrangeria todos os custos e despesas necessárias à atividade empresarial, firmando que são insumos os bens e serviços essenciais ou relevantes ao processo produtivo ou à prestação de serviços, com ele intrinsecamente relacionados.

O mesmo julgamento do STJ, ao exemplificar o que não constitui insumo, foi explícito em excluir as ferramentas do conceito. Esse entendimento foi incorporado ao Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05 de 17.12.2018, cujo item 95 registra textualmente que **"as ferramentas não se amoldam ao conceito de insumos para fins da legislação das contribuições"**, podendo razoavelmente estender-se a mesma negativa aos itens consumidos no funcionamento das ferramentas.

O argumento da Recorrente de que as ferramentas seriam essenciais à manutenção das máquinas da linha de produção, e que, portanto, estariam indiretamente vinculadas ao processo produtivo, não é suficiente para superar a vedação expressamente estabelecida pelo STJ e pelo Parecer Normativo.

A tese da Recorrente, se acolhida, implicaria uma cadeia regressiva ilimitada de insumos do insumo, que acabaria por abarcar praticamente qualquer dispêndio da empresa, subvertendo a sistemática da não-cumulatividade.

É fundamental distinguir, nesse contexto, os serviços de manutenção de bens do ativo imobilizado, que o Parecer Normativo nº 05/2018 expressamente reconhece como geradores de créditos em seu item 89, das próprias ferramentas utilizadas para prestar esses serviços de manutenção.

Embora os bens e serviços utilizados na manutenção das máquinas produtivas sejam considerados insumos, as ferramentas utilizadas para realizar essa manutenção, porém, constituem categoria distinta, expressamente excluída do conceito de insumo pela jurisprudência consolidada.

A tentativa de invocar o REsp nº 1.246.317/MG do STJ, supostamente favorável ao creditamento de despesas com manutenção de máquinas da linha de produção, não aproveita à Recorrente, porquanto aquele julgado refere-se a serviços de manutenção, e não à aquisição de ferramentas.

Adotar a lógica da Recorrente significaria equiparar ferramentas a serviços de manutenção, o que contraria a distinção expressamente traçada pelo

próprio Parecer Normativo nº 05/2018 e pela jurisprudência do Egrégio Superior Tribunal de Justiça.

Nesse sentido, o **acórdão do CARF n. 3202-002.865**, da 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Terceira Seção, de relatoria do Conselheiro Rodrigo Lorenzon Yuanan Gassibe, assim ementado:

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. PRODUÇÃO OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. O conceito de insumos somente se torna relevante em relação aos bens e serviços adquiridos para aplicação no processo produtivo ou na prestação de serviços. AQUISIÇÕES NÃO SUJEITAS À INCIDÊNCIA. COFINS. NÃO CUMULATIVO. VEDAÇÃO AO CRÉDITO. É expressamente vedado o crédito de COFINS, no caso de aquisições de insumos não sujeitos (suspensão, isenção, alíquota zero, não incidência) ao pagamento da contribuição. INSUMOS. PROCESSO PRODUTIVO. **FERRAMENTAS. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. Não dão direito a crédito, nos moldes do REsp nº 1.221.170, as ferramentas incluem-se nos “custos gerais de fabricação”, não permitindo o enquadramento no conceito de insumo, do art. 3º, II, das leis de regência das contribuições.** CRÉDITO. FRETES. TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS. ESTABELECIMENTOS DA PRÓPRIA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE. Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas. Súmula Carf nº 217. CRÉDITO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. DESPESAS CLASSIFICÁVEIS NO ATIVO PERMANENTE. Os gastos atrelados a bens do ativo permanente devem ser incorporados ao valor do bem e depreciados ou, conforme o caso, amortizados, nos prazos de vida útil ou de amortização do bem ou direito, somente sendo admitidos, para efeito de cálculo do crédito, o valor da amortização ou depreciação apurados. DIREITO AO CRÉDITO. ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA. Conforme o estabelecido no art. 3º, III, da Lei nº 10.833, de 2003, somente gera direito ao crédito a energia elétrica efetivamente consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica. Súmula CARF nº 224. DIREITO AO CRÉDITO. EMBALAGEM PARA TRANSPORTE. POSSIBILIDADE. As despesas incorridas com embalagens para transporte de produto, quando destinadas à sua manutenção, preservação e qualidade, enquadram-se na definição de insumos fixada pelo STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR. Súmula CARF nº 235. NÃO CUMULATIVIDADE. IMPORTAÇÃO DE INSUMOS. OPERAÇÕES LOGÍSTICAS NA IMPORTAÇÃO. CONDIÇÕES. CONTRATADOS DE PESSOA JURÍDICA NACIONAL, DE FORMA AUTÔNOMA À IMPORTAÇÃO. TRIBUTADOS PELAS CONTRIBUIÇÕES. POSSIBILIDADE. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração do PIS, na não cumulatividade, poderão descontar crédito somente em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços. Os dispêndios logísticos com o tratamento aduaneiro da carga na importação, vinculados à operação de importação de

insumos, e contratados de forma autônoma a tal importação junto a pessoas jurídicas brasileiras, e que tenham sido efetivamente tributados, asseguram apropriação de créditos da referida contribuição, na sistemática da não cumulatividade. PIS/COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. ICMS-ST. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. Os valores pagos pelo contribuinte substituto a título de ICMS-ST não geram, no regime não cumulativo, créditos para fins de incidência das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS devidas pelo contribuinte substituído. Tema 1.231/STJ.

Veja-se, ainda, excertos do mesmo acórdão n. 3202-002.865 relativo ao não enquadramento das ferramentas no conceito de insumo descrito no Tema 1.231 do STJ:

(...)

Não se nega a controvérsia, no âmbito deste Conselho, em relação ao creditamento das despesas com ferramentas utilizadas na manutenção de máquinas e equipamento, contudo, reputo como correta a análise efetuada pela fiscalização e pelo acórdão recorrido, com base no Parecer Normativo nº 5, de 2018, com base no REsp nº 1.221.170 proferido pelo STJ, no seguinte sentido:

Na análise dos dados constantes na EFD-Contribuições foram detectadas, no entanto, algumas aquisições classificadas como bens utilizados como insumos que não se enquadram no conceito de insumos para fins de apuração da não cumulatividade. Foram também constatadas aquisições de ferramentas e bens de pequeno valor a elas relacionadas. Sobre esse tema, o já citado Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018, com base no que foi estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, assim se manifestou:

“7.2. BENS DE PEQUENO VALOR OU DE VIDA ÚTIL INFERIOR A UM ANO DOCUMENTO VALIDADO 90. Uma questão próxima da manutenção de ativos tratada na seção anterior, mas distinta desta, diz respeito a alguns itens que por motivos diversos não são incorporados ao ativo imobilizado da pessoa jurídica, mas são utilizados em seu dia a dia.

91. A esse respeito, interessa salientar as disposições do art. 15 do Decreto Lei nº 1.598, de 1977: “Art. 15. O custo de aquisição de bens do ativo não circulante imobilizado e intangível não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a R\$ 1.200,00 (mil e duzentos reais) ou prazo de vida útil não superior a 1 (um) ano. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)”.

92. Portanto, para fins da legislação do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (e, conseqüentemente, também para a legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins) podem ser diretamente deduzidos como despesa (não precisam ser imobilizados) os bens que apresentarem “valor

unitário não superior a R\$ 1.200,00 (mil e duzentos reais) ou prazo de vida útil não superior a 1 (um) ano”.

93. São exemplos de bens que geralmente se enquadram na presente seção: a) moldes ou modelos; b) ferramentas e utensílios; c) itens consumidos em ferramentas, como brocas, bicos, pontas, rebolos, pastilhas, discos de corte e de desbaste, materiais para soldadura, oxigênio, acetileno, dióxido de carbono, etc.

94. Quanto aos moldes ou modelos utilizados para dar a forma desejada ao produto produzido, é inegável sua essencialidade ao processo produtivo, constituindo insumo gerador de crédito das contribuições, desde que não estejam contabilizado no ativo imobilizado da pessoa jurídica, conforme regras apresentadas nesta seção.

95. Quanto às ferramentas, restou decidido na decisão da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça em testilha que não se amoldam ao conceito de insumos para fins da legislação das contribuições, podendo-se razoavelmente estender a mesma negativa aos itens consumidos no funcionamento das ferramentas.” (grifos meus)

Nessa linha, a Ministra Assusete Magalhães, em seu voto no REsp nº 1.221.170, bem esclarece o entendimento sobre a matéria:

f) "A Recorrente atua no segmento de alimentos, utilizando-se de insumos diretos e indiretos para a produção de seus produtos (além daqueles aceitos pela RFB para fins de creditamento), classificados em 'Custos Gerais de Fabricação' (água, combustíveis, gastos com veículos, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção EPI, materiais de limpeza, **ferramentas**, seguros, viagens e conduções) e 'Despesas Gerais Comerciais' (combustíveis, comissão de vendas a representantes, gastos com veículos, viagens e conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone, comissões). Assim, em entendimento lógico, partindo do real significado do termo 'insumo', utilizado em todas as ciências, bem como na indústria, comércio e prestação de serviços, entende a Recorrente possuir o legítimo direito a creditar-se dos créditos de PIS e COFINS" (fl. 244e) (destaquei)

Diante disso, por não se enquadrar no conceito de insumo, não há como reverter as glosas do presente capítulo.”

Não obstante tais considerações, entendo que as ferramentas, ainda que as entendesse como abrangidas pelo conceito de insumo, devem obedecer aos critérios de essencialidade e relevância apontados no RESP 1.221.170 do E. Superior Tribunal de Justiça.

Entende-se por essencial o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo-se em elemento

estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por relevante, enquanto critério definidor de insumo, o item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., a relevância da água utilizada na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual EPI).

Todavia, a recorrente não logrou sequer demonstrar a essencialidade e relevância de tais ferramentas em seu processo produtivo.

Mantém-se, portanto, a glosa dos créditos decorrentes da aquisição de ferramentas.

IV – DOS CRÉDITOS DECORRENTES DE SERVIÇOS PORTUÁRIOS, AEROPORTUÁRIOS E DESPESAS ADUANEIRAS

A Recorrente alega que os serviços portuários, aeroportuários e despesas aduaneiras por ela incorridos seriam insumos essenciais ao seu processo produtivo, seja porque seriam necessários para a obtenção dos insumos importados (importação), seja porque viabilizariam o escoamento dos produtos acabados para o mercado externo (exportação), ou ainda, no que toca à exportação, porque se qualificariam como fretes na operação de venda.

A pretensão merece parcial acolhimento.

A matéria encontra-se atualmente pacificada no âmbito deste Conselho por dois enunciados sumulares de sentidos distintos, conforme se trate de despesas vinculadas à importação de insumos ou à exportação de produtos acabados: as Súmulas CARF nºs 243 e 232, respectivamente, de observância obrigatória pelos membros deste Colegiado, nos termos do §4º do art. 123 do Regimento Interno do CARF.

IV.1 – Das despesas vinculadas à importação de insumos. Reversão das glosas. Súmula CARF nº 243

A fiscalização glosou os créditos apurados sobre os serviços portuários, aeroportuários e despesas de desembarço aduaneiro incorridos na importação de insumos sob o fundamento de que, nos termos do art. 15, §3º, da Lei nº 10.865/2004, o crédito das contribuições incidentes na importação seria apurado exclusivamente sobre o valor aduaneiro, o qual,

na definição do art. 77 do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/2009), não contempla os gastos internos havidos após a chegada da mercadoria ao porto ou aeroporto alfandegado de descarga. Invocou-se, ainda, o Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 4/2012, segundo o qual os gastos com desembarço aduaneiro não gerariam direito a crédito por falta de amparo legal.

A premissa adotada pela fiscalização, contudo, não se sustenta.

O fato de tais dispêndios não comporem o valor aduaneiro e, por conseguinte, não gerarem crédito na sistemática própria da COFINS-Importação, regida pela Lei nº 10.865/2004, não afasta o seu enquadramento no regime interno da não cumulatividade.

Com efeito, os serviços de capatazia, estiva, movimentação e armazenagem de cargas, desova de contêineres e desembarço aduaneiro são contratados de forma autônoma à operação de importação, junto a pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, e submetem-se regularmente à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS.

A tais aquisições de serviços aplica-se, portanto, a regra geral de creditamento do art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, e não a disciplina restritiva do art. 15, §3º, da Lei nº 10.865/2004.

Sob o prisma do conceito de insumo fixado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, pautado pelos critérios da essencialidade e da relevância, tais serviços revelam-se imprescindíveis à própria obtenção dos insumos importados empregados pela Recorrente na fabricação de veículos pesados.

Por certo, sem a movimentação portuária ou aeroportuária das cargas e o respectivo desembarço aduaneiro, as matérias-primas e os componentes importados sequer chegam ao estabelecimento industrial, inviabilizando-se, assim, o seu processo produtivo.

Esse entendimento restou consolidado na **Súmula CARF nº 243**, aprovada por unanimidade pelo Pleno da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais em sessão de 27 de novembro de 2025, cujo enunciado dispõe:

"É permitido o aproveitamento de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS não cumulativas sobre custos de serviços portuários de capatazia e estiva vinculados à importação de insumos, desde que tais serviços sejam contratados de forma autônoma à importação, junto a pessoas jurídicas brasileiras, e que tenham sido efetivamente tributados." (Acórdãos precedentes: 9303-014.426, 9303-014.700 e 9303-015.265)

No caso dos autos, as despesas glosadas referem-se a serviços contratados de forma autônoma à importação, prestados no território nacional por pessoas jurídicas brasileiras, com regular incidência das contribuições, e encontram-se vinculadas à importação de insumos aplicados no processo industrial da Recorrente, amoldando-se, assim, à hipótese sumulada.

Impõe-se, portanto, a reversão das glosas relativas aos serviços portuários, aeroportuários e despesas aduaneiras vinculados às operações de importação de insumos, cabendo à unidade de origem, em sede de liquidação deste julgado, apurar o montante do crédito correspondente, certificando-se do atendimento, em cada caso, aos requisitos estabelecidos no enunciado sumular.

IV.2 – Das despesas vinculadas à exportação de produtos acabados. Manutenção das glosas. Súmula CARF nº 232

Em relação aos serviços portuários e aeroportuários vinculados à exportação, todavia, a tese da Recorrente não se sustenta, seja sob a ótica do conceito de insumo, seja sob a alegação subsidiária de frete na operação de venda.

A **Súmula CARF nº 232**, aprovada em 05 de setembro de 2025 e igualmente de observância obrigatória por este Colegiado, estabelece que as despesas portuárias na exportação de produtos acabados não se qualificam como insumos do processo produtivo do exportador. Confira-se o enunciado sumular:

"As despesas portuárias na exportação de produtos acabados não se qualificam como insumos do processo produtivo do exportador para efeito de créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de COFINS não cumulativas."

Por seu turno, o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, em seus itens 24 e 56, é expresso ao afirmar que bens e serviços empregados após a finalização do processo de produção não são considerados insumos, salvo exceções justificadas, como os itens exigidos pela legislação para a comercialização do bem. Confira-se:

24. Nada obstante, salienta-se que o processo de produção de bens, em regra, encerra-se com a finalização das etapas produtivas do bem e que o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente. Consequentemente, os bens e serviços empregados posteriormente à finalização do processo de produção ou de prestação não são considerados insumos, salvo exceções justificadas, como ocorre com a exceção abordada na seção GASTOS APÓS A PRODUÇÃO

relativa aos itens exigidos pela legislação para que o bem ou serviço produzidos possam ser comercializados.

(...)

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

O processo de produção de veículos pesados, atividade nuclear da Recorrente, encerra-se com a finalização das etapas industriais do bem. Os serviços de movimentação portuária e aeroportuária para exportação constituem gastos realizados após o encerramento do ciclo produtivo, configurando custos de distribuição do produto acabado, insuscetíveis de creditamento a título de insumo.

A tentativa de enquadrar esses gastos como fretes na operação de venda, nos termos do art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003, igualmente não prospera. O referido dispositivo legal autoriza o crédito calculado sobre "armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor".

O conceito de frete na operação de venda refere-se ao transporte de produtos destinados à entrega ao adquirente, não abrangendo despesas de natureza completamente distinta, como a movimentação portuária e aeroportuária e os demais serviços aduaneiros, para os quais inexistente previsão normativa que autorize o creditamento.

Desse modo, neste tópico, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas relativas aos serviços portuários, aeroportuários e despesas aduaneiras vinculados às operações de importação de insumos, nos termos da Súmula CARF nº 243, mantendo-se as glosas relativas às despesas portuárias e aeroportuárias vinculadas às operações de exportação de produtos acabados, nos termos da Súmula CARF nº 232.

V – DOS CRÉDITOS DECORRENTES DE FRETES EM REMESSAS PARA FEIRAS E DEMONSTRAÇÕES

A Recorrente sustenta que os fretes incorridos em remessas de mercadorias para exposição em feiras ou para demonstração a potenciais clientes configurariam insumos do processo produtivo, ou, subsidiariamente, fretes na operação de venda, gerando direito ao crédito de COFINS.

Argumenta que tais despesas seriam essenciais para a concretização das vendas de seus produtos, veículos pesados de alto valor, posto que sem a exposição prévia dos bens seria impossível a celebração dos respectivos negócios.

A tese não merece acolhida.

O conceito de insumo, nos termos fixados pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR e incorporado ao Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, exige que o bem ou serviço esteja direta e intrinsecamente relacionado ao processo de produção ou de prestação de serviços.

Gastos com atividades comerciais, como exposição em feiras e remessas para demonstração, são realizados após a conclusão do processo produtivo, configurando despesas com a fase de comercialização dos bens, que se encontra logicamente e temporalmente posterior à produção.

Como antes visto, no conceito adotado a partir da decisão do STJ, o conceito de insumo é visto sob o manto do processo produtivo. É de se revisitar o julgado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), agora transcrevendo a ementa:

“PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o

objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos reais a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF nos. 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.”

A atividade econômica da pessoa jurídica é vista pelo prisma do processo produtivo. Ainda, é interessante, por demarcar a análise concreta do caso paradigma pelo STJ, mencionar que o Exmo. Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, em aditamento ao seu Voto, é bastante claro ao adotar o entendimento vencedor, conforme conceito mais bem definido pela Ministra Regina Helena Costa, incorporando os equipamentos de proteção individual (EPI) aos insumos definidos em seu voto anterior (como restou definido no voto vencedor), a saber:

“Desse modo, em novo aditamento ao voto, apenas faço uma pequena retificação para registrar que o retorno dos autos à origem também deverá se dar para a verificação dos equipamentos de proteção individual - EPI como insumos, isto é, se para o específico caso da empresa o são de aquisição obrigatória ou não, tudo isso considerando a estreita via da prova documental do mandado de segurança, que foi o instrumento aqui utilizado pelo contribuinte.

Registro que o provimento do recurso deve ser parcial porque, tanto em meu voto, quanto no voto da Min. Regina Helena, o provimento foi dado somente em relação aos "custos" e "despesas" com água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e, agora, os equipamentos de proteção individual - EPI.

Ficaram de fora gastos com veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões (grifos originais).”

O Parecer Normativo nº 05/2018, acima citado, traz mais luz sobre a matéria em análise, pelo que cabe citar novo trecho das suas conclusões:

168. Como características adicionais dos bens e serviços (itens) considerados insumos na legislação das contribuições em voga, destacam-se:

a) **somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros**, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil, etc., bem como itens relacionados à atividade de revenda de bens;

b) permite-se o creditamento para insumos do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, e não apenas insumos do próprio produto ou serviço comercializados pela pessoa jurídica;

c) **o processo de produção de bens encerra-se, em geral, com a finalização das etapas produtivas do bem e o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente, excluindo-se do conceito de insumos itens utilizados posteriormente à finalização dos referidos processos, salvo exceções justificadas (como ocorre, por exemplo, com os itens que a legislação específica exige aplicação pela pessoa jurídica para que o bem produzido ou o serviço prestado possam ser comercializados, os quais são considerados insumos ainda que aplicados sobre produto acabado);**

d) somente haverá insumos se o processo no qual estão inseridos os itens elegíveis efetivamente resultar em um bem destinado à venda ou em um serviço prestado a terceiros (esforço bem-sucedido), excluindo-se do conceito itens utilizados em atividades que não gerem tais resultados, como em pesquisas, projetos abandonados, projetos infrutíferos, produtos acabados e furtados ou sinistrados, etc.;

(...)”

Da mesma forma, em seu item 56, o PN n. 05/2018 exemplifica precisamente que gastos com transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, não podem ser considerados insumos.

Por sua vez, a IN RFB nº 1.911/2019, em seu art. 172, §2º, VII, vai além e expressamente veda o enquadramento como insumos de bens e serviços utilizados em operações comerciais. A remessa de produtos para exposição em feiras e para demonstração a clientes potenciais é, por definição, uma atividade comercial, e não produtiva.

Senão, vejamos:

Art. 172. Para efeitos do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes, que integram o

processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

(...)

§ 2º Não são considerados insumos, entre outros:

(...)

VII - bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos em operações comerciais; (...)"

O argumento de que o processo produtivo somente se encerra com a alienação do bem, porque é a receita de venda o fato gerador das contribuições, não encontra suporte jurídico.

O art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 faz referência expressa a bens e serviços utilizados "na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda (...)". Desse modo, o processo de produção e fabricação encerra-se com a conclusão das etapas industriais do produto.

O fato de ser a receita de venda o fato gerador das contribuições diz respeito ao critério material de incidência, mas não altera o momento de encerramento do processo produtivo para fins de delimitação do conceito de insumo.

Quanto à alternativa de enquadramento como frete na operação de venda (art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003), a tese igualmente não prospera, pois o dispositivo legal exige que o frete seja incorrido "na operação de venda", ou seja, deve estar vinculado a uma venda concreta e individualizada, transferindo a propriedade ou a posse do bem ao adquirente.

Todavia, remessas para feiras ou demonstrações configuram etapas pré-negociais, não vinculadas a operações de venda específicas, razão pela qual não se enquadram no conceito de frete na operação de venda.

Assim, a manutenção das glosas em tela é imperativa.

VI – DOS CRÉDITOS DECORRENTES DE FRETES EM REMESSAS POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS

A Recorrente alega que parte dos fretes glosados corresponderia a remessas de mercadorias por conta e ordem, seja para industrialização de insumos que seriam posteriormente utilizados em seu processo produtivo, seja para entrega de produtos vendidos por sua conta e ordem.

Sustenta ainda que, na primeira hipótese, os fretes se vinculariam ao processo produtivo como insumos, e, na segunda, configurariam fretes na operação de venda.

Para demonstrar suas alegações, a Recorrente juntou três notas fiscais de serviço de transporte (CFOPs 5352/6352/6357), um documento de remessa para industrialização e dois documentos de remessa por conta e ordem. Esses documentos, contudo, são insuficientes para embasar a pretensão.

O Relatório de Auditoria Fiscal relacionou, na Planilha 3, a integralidade dos documentos fiscais invalidados relativos à base de cálculo de armazenagem e frete na operação de venda, tendo identificado situações específicas que motivaram as glosas: documentos cancelados, extemporâneos, em que a Recorrente não figurava como remetente ou destinatária, em que a Recorrente não era a tomadora do serviço, em que a Recorrente figurava simultaneamente como remetente e destinatária (não caracterizando frete em venda ou aquisição), e uma duplicidade.

Os documentos trazidos pela Recorrente em sua defesa, evidentemente, limitam-se a provar os fatos neles descritos, não alcançando as demais ocorrências relacionadas na planilha.

Em se tratando de pedido de ressarcimento e declaração de compensação, o sujeito passivo é o titular da pretensão e sobre ele recai, integralmente, o ônus da prova do fato constitutivo de seu direito, nos termos do art. 333, I, do CPC de 1973, e do art. 373, inciso I, do CPC de 2015, aplicáveis subsidiariamente ao processo administrativo tributário.

O contribuinte deve demonstrar, mediante documentação hábil e idônea, que os créditos pleiteados correspondem a operações efetivamente realizadas, que os fretes são juridicamente qualificáveis como vinculados ao processo produtivo ou à operação de venda, e que os valores pretendidos se encontram corretamente apurados.

Os documentos apresentados não são suficientes para essa demonstração.

Para a caracterização da remessa para industrialização por conta e ordem nos moldes descritos no art. 493 do RIPI/2010, seria necessário demonstrar: (a) que o remetente emitiu nota fiscal em nome da Recorrente (adquirente originária), com qualificação do industrializador; (b) que o industrializador emitiu nota fiscal de saída em nome da Recorrente, indicando os valores cobrados pela industrialização.

A escassa amostragem dos documentos apresentados pela Recorrente não é suficiente para demonstrar esses requisitos quanto ao universo de operações glosadas no quesito em particular, que é muito mais amplo.

Para as operações de venda à ordem, a situação é igualmente insatisfatória. A caracterização dessa modalidade de venda exige que o adquirente originário emita nota fiscal de venda ao destinatário final com CFOP 5.120 ou 6.120, e que o fornecedor emita nota fiscal em favor do destinatário com CFOP 5.923/6.923 e nota em favor do adquirente com CFOP 5.118/6.118 ou 5.119/6.119.

A mera apresentação de algumas notas fiscais é insuficiente para provar a efetiva configuração dessas operações relativamente a todos os fretes objeto de glosa.

Mantém-se, portanto, a glosa em questão.

VII – DA REGULARIDADE DO CÁLCULO DE CRÉDITOS COM BASE NAS ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS

A Recorrente sustenta que os créditos decorrentes de importações realizadas antes de maio de 2015 deveriam ser calculados com base nas alíquotas diferenciadas do art. 8º da Lei nº 10.865/2004 (2,30% e 10,80%), e não com as alíquotas básicas (1,65% e 7,60%), com fundamento no art. 15, §1º, da mesma lei, que garante o crédito em relação às contribuições "efetivamente pagas na importação". Alega, ainda, que teria recolhido as contribuições com base nas alíquotas diferenciadas, e que seria irracional que se creditasse com base nas alíquotas gerais.

A alegação não merece acolhida.

O art. 15, §3º, da Lei nº 10.865/2004, em sua redação original, vigente até a edição da Medida Provisória nº 668/2015, convertida na Lei nº 13.137/2015, era categórico ao estabelecer que o crédito decorrente de importações seria apurado mediante a aplicação das "alíquotas previstas no caput do art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003", ou seja, as alíquotas básicas de 1,65% e 7,60%, sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições.

A escolha legislativa de adotar as alíquotas básicas para o cálculo do crédito decorrente de importações, no período anterior a maio de 2015, estava em consonância com a estrutura da não-cumulatividade então vigente.

A apuração da COFINS não-cumulativa no mercado interno utilizava as alíquotas básicas; ao estender a sistemática não-cumulativa para as importações, o legislador optou, naquele período, pela utilização dessas mesmas alíquotas no cálculo dos créditos.

O argumento da Recorrente, fundado no §1º do art. 15 da Lei nº 10.865/2004, não conduz à conclusão almejada. O §1º dispõe que o direito ao crédito se aplica "em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços".

Esse dispositivo cuida da condição de existência do crédito, uma vez que havendo efetivo pagamento, deve haver crédito, mas não define as alíquotas com base nas quais o crédito deve ser calculado. Essa definição estava contida no §3º do mesmo artigo, que remetia expressamente às alíquotas básicas.

Somente com a edição da Lei nº 13.137/2015, com vigência a partir de 01/05/2015, é que o §3º do art. 15 da Lei nº 10.865/2004 passou a prever a aplicação das alíquotas do art. 8º (alíquotas diferenciadas) para a apuração dos créditos de importação.

A nova regra possui eficácia prospectiva, não retroagindo para alcançar importações anteriores à sua vigência. A correção efetuada pela autoridade fiscal, ao reapurar os créditos de abril/2015 com base nas alíquotas básicas, é, portanto, legal e deve ser mantida.

A Recorrente não pode pretender que o regime de créditos introduzido pela Lei nº 13.137/2015 para o período de vigência desta lei seja estendido retroativamente para operações realizadas antes de sua vigência, ao argumento de que o resultado seria mais justo ou mais coerente com a sistemática não-cumulativa.

O princípio da legalidade tributária impede que obrigações e direitos tributários sejam definidos por critérios de equidade ou de conveniência do contribuinte, em detrimento de dispositivo legal expresso e vigente à época dos fatos.

Mantenho as glosas neste tópico.

VIII – DA APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS RELATIVOS A OPERAÇÕES NÃO TRIBUTADAS

A Recorrente alega que a autoridade fiscal partiu de premissa equivocada ao glosar créditos decorrentes de operações de importação que, segundo o Relatório de Auditoria, não estariam sujeitas ao pagamento das contribuições.

Sustenta que as notas fiscais anexadas a título exemplificativo não conteriam qualquer indicativo de não tributação, e que a fiscalização não teria indicado o fundamento jurídico da não sujeição.

A alegação é desprovida de consistência fática e jurídica.

O Relatório de Auditoria Fiscal não apenas afirmou genericamente que determinadas operações seriam não tributadas, como identificou, com precisão, cada uma das declarações de importação, informando exatamente as declarações de importação em que tais situações foram detectadas.

A autoridade fiscal relacionou individualmente as operações, indicando os números das DI, os fornecedores (IVECO S.P.A. e FCA ITALY SPA), os períodos de ocorrência, a descrição dos produtos importados e os valores das bases de cálculo, apontando que em todos esses casos o PIS e a COFINS constam com valor igual a zero, conforme tabela específica constante às fls. 13/14 do Relatório de Auditoria Fiscal, conforme abaixo indicadas:

11/2016	<N/D>	<N/D>	00340071618693311243/250/252016	R\$ 306,25	DI N tributada	
Registro	Fornecedor	Número DI	Descrição Produto	BC	COFINS	PIS
06/2015	IVECO S.P.A.	15/1136943-6	REVESTIMENTO EXTERNO DIREITO (P/N: 994656120).	R\$ 1.728,91	R\$ 0,00	R\$ 0,00
07/2015	IVECO S.P.A.	15/1183090-7	FECHADURA COMPLETA INFERIOR (P/N: 38046500).	R\$ 296,83	R\$ 0,00	R\$ 0,00
07/2015	IVECO S.P.A.	15/1204032-2	REVESTIMENTO LATERAL SUPERIOR POSTERIOR (P/N: 994898060).	R\$ 2.521,85	R\$ 0,00	R\$ 0,00
07/2015	IVECO S.P.A.	15/1223333-3	REVESTIMENTO LATERAL PLC (P/N: 5040997270).	R\$ 892,10	R\$ 0,00	R\$ 0,00
10/2015	IVECO S.P.A.	15/1822956-7	PORTA POSTERIOR DIR. CABINE DUPLA (P/N: 5003274820).	R\$ 2.676,25	R\$ 0,00	R\$ 0,00
10/2015	FCA ITALY SPA	15/1866474-3	MOLDURA PORTA INTERRUPTOR (INTERRUPTOR ELITRICO) (P/N: 07353387550E).	R\$ 2.206,19	R\$ 0,00	R\$ 0,00
11/2015	FCA ITALY SPA	15/2024104-8	MONTANTE CENTRAL DIREITO COMPLETO (P/N: 01345326080E).	R\$ 2.492,74	R\$ 0,00	R\$ 0,00
02/2016	IVECO S.P.A.	16/0259864-0	LUZ DE PLACA ESQ (P/N: 984324470).	R\$ 1.659,08	R\$ 0,00	R\$ 0,00
03/2016	IVECO S.P.A.	16/0456761-0	LONGARINA INF. POST. ESQ. (P/N: 994898480).	R\$ 311,36	R\$ 0,00	R\$ 0,00

04/2016	IVECO S.P.A.	16/0516538-9	ENCAIXE LONGARINA COMPLETA DIREITA (P/N: 5040473780).	R\$ 1.315,96	R\$ 0,00	R\$ 0,00
04/2016	IVECO S.P.A.	16/0546038-0	LONGARINA INFERIOR DIREITA (P/N: 994898470).	R\$ 326,57	R\$ 0,00	R\$ 0,00
04/2016	IVECO S.P.A.	16/0604760-6	LONGARINA PORTA CORREDICA DIREITA (P/N: 38046400).	R\$ 2.873,55	R\$ 0,00	R\$ 0,00
11/2016	FCA ITALY SPA	16/1798200-0	PARA CHOQUE ANTERIOR (PARA CHOQUE ANTERIOR DE PLASTICO P/ PROTECAO SOBRE CHASSI/CAMINHOS) (P/N: 07355716320E).	R\$ 8.628,60	R\$ 0,00	R\$ 0,00
11/2016	IVECO S.P.A.	16/1869331-1	TRAVESSA INFERIOR EXTERNA COMPLETA (P/N: 984151600).	R\$ 306,25	R\$ 0,00	R\$ 0,00

O fundamento jurídico da glosa é o art. 15 da Lei nº 10.865/2004, que autoriza o crédito exclusivamente em relação a importações "sujeitas ao pagamento das contribuições". Não havendo pagamento das contribuições nas importações em questão, é imperativa a vedação à tomada de créditos, nos precisos termos do art. 3º, §2º, II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Esse fundamento foi expressamente indicado no Relatório de Auditoria e no acórdão recorrido, de modo que a alegação da Recorrente de que o Fisco não teria indicado a norma embasadora da glosa é simplesmente contrária aos fatos.

A Recorrente afirma ter anexado, a título exemplificativo, notas fiscais que demonstrariam que as operações em questão foram regularmente tributadas.

Contudo, conforme observado pelo acórdão recorrido, não foram juntadas ao processo administrativo fiscal, por intermédio do sujeito passivo, quaisquer notas fiscais que pudessem indicar que as respectivas importações foram tributadas.

A mera alegação de que as operações seriam tributadas, desacompanhada de prova documental eficaz, constitui alegação genérica que, por si só, é incapaz de afastar a glosa fundada em dados concretos extraídos das próprias DI registradas nos sistemas informatizados da Receita Federal.

O ônus da prova, em matéria de ressarcimento e compensação, é integralmente do contribuinte, que deve demonstrar a existência, a liquidez e a certeza do crédito invocado. A autoridade fiscal, ao identificar e relacionar as DI em que não houve o pagamento das contribuições, cumpriu seu dever de motivação, apresentando as razões de fato e de direito da glosa.

Compete ao sujeito passivo, então, apresentar documentação idônea e suficiente para afastar essa constatação, o que não ocorreu no presente caso.

As glosas em comento devem, portanto, ser mantidas.

IX – DA APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS DE DEVOLUÇÃO EM ALÍQUOTAS DIVERSAS

A Recorrente afirma que as operações de venda correspondentes às devoluções glosadas, seja por terem valor de base de cálculo igual a zero, seja por terem utilizado alíquotas diferenciadas em relação a vendas tributadas pelas alíquotas básicas, foram regularmente tributadas pelas mesmas alíquotas utilizadas na devolução, apresentando algumas notas fiscais e extratos da EFD-Contribuições como prova.

A alegação não é suficiente para afastar as glosas.

O art. 3º, VIII, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 autoriza o crédito calculado em relação a "bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta lei".

Para que o creditamento seja legítimo, é imprescindível que o contribuinte comprove que os produtos foram efetivamente tributados na saída; que

foram efetivamente recebidos em devolução; que ingressaram no estoque; e que houve ressarcimento ao comprador, se cabível.

Esses elementos exigem documentação completa e coerente.

Os poucos documentos apresentados pela Recorrente, consistentes em extratos do Registro C100 da EFD-Contribuições e Recibos de Entrega de EFD, são manifestamente insuficientes para comprovar o direito creditório no universo de operações objeto de glosa.

A documentação apresentada é fragmentária e desvinculada dos demais elementos comprobatórios obrigatórios, não foram apresentados os livros de Registro de Saídas, de Registro de Entradas e de Controle da Produção e Estoque, ou seus equivalentes digitais no SPED Fiscal, que permitiriam verificar o ciclo completo das operações de venda e devolução.

Para as operações em que a Recorrente utilizou alíquotas diferenciadas no cálculo do crédito de devolução em relação a vendas tributadas pelas alíquotas básicas, a autoridade fiscal não se limitou a constatar a divergência, mas apurou o crédito correto utilizando as alíquotas básicas em substituição às diferenciadas, de modo que o crédito eventualmente legítimo foi validado, apenas reduzido ao patamar correto.

A Recorrente, nesse ponto, deve demonstrar concretamente que as vendas originais foram tributadas pelas alíquotas diferenciadas, o que exige documentação muito mais robusta do que a apresentada.

A autoridade fiscal, ao examinar a EFD-Contribuições e os documentos fiscais disponíveis nos sistemas da Receita Federal, encontrou situações em que documentos de entrada, emitidos pela própria empresa, indicavam a aplicação das alíquotas básicas (7,60%/1,65%), contrariando a alegação da Recorrente de que as vendas haviam sido tributadas pelas alíquotas diferenciadas.

Essa constatação está documentada no acórdão recorrido e na Planilha 7 do Relatório de Auditoria. Diante desse contexto, cabe à Recorrente apresentar prova robusta e completa que afaste as constatações da autoridade fiscal, e não meros excertos de registros da EFD.

A manutenção das glosas é, portanto, correta.

Quanto aos documentos cancelados e cópias identificados na análise das devoluções de vendas, cabe registrar que a Recorrente não apresentou, em seu Recurso Voluntário, qualquer contestação específica a essa parte das glosas, reiterando apenas argumentos genéricos.

Nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/1972, considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo contribuinte, tornando-se definitiva em sede administrativa.

X – DO PRAZO PRESCRICIONAL PARA O APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS E DA ALEGADA DECADÊNCIA

A Recorrente sustenta uma série de argumentos relacionados ao prazo para o aproveitamento de créditos, os quais podem ser sintetizados em três linhas principais: (i) que o prazo prescricional quinquenal aplicar-se-ia apenas à apropriação dos créditos, não ao seu aproveitamento; (ii) que o Fisco não poderia glosar créditos aproveitados em competências já alcançadas pela decadência prevista no art. 150, §4º, do CTN; e (iii) que inexistiria prazo para o aproveitamento de crédito já devidamente escriturado dentro do prazo prescricional.

Nenhuma dessas teses merece acolhida.

No que concerne ao prazo prescricional, é bem firmado o entendimento de que os direitos creditórios de PIS/Pasep e COFINS se sujeitam ao prazo prescricional quinquenal previsto no art. 1º do Decreto nº 20.910, de 6 de janeiro de 1932, o qual dispõe que "todo e qualquer direito ou ação contra a Fazenda Federal (...) prescrevem em cinco anos contados da data do ato ou fato do qual se originarem".

A respeito do termo inicial de contagem do prazo prescricional, atente-se para o teor da Solução de Divergência COSIT n. 21/2011, abaixo transcrita:

“6.1 O art. 3º da Lei nº 10.637, de 2001, estabelece a possibilidade de apuração de direito creditório utilizável para redução do valor devido aos Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) calculado na sistemática não cumulativa, tendo o art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, funções homólogas para a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins). Portanto, tratam-se, a priori, de direitos creditórios que reduzem o valor devido a título de PIS/Pasep e de Cofins.

6.2 Logo, o direito ao aproveitamento desses créditos não se confunde com o direito à restituição de tributo pago indevidamente ou a maior, nem com o direito decorrente de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória no âmbito da administração tributária, hipóteses que sujeitariam tal direito aos prazos previstos no art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN).

6.3 Por outro lado, enquadra-se na categoria residual de direito de qualquer natureza contra a Fazenda Pública, referido no art. 1º do Decreto

nº 20.910, de 1932, razão pela qual se aplica o prazo prescricional quinquenal previsto naquele artigo, *verbis*:

Art. 1º - As dívidas passivas da União, dos Estados e dos Municípios, bem assim todo e qualquer direito ou ação contra a Fazenda Federal, Estadual ou Municipal, seja qual for a sua natureza, prescrevem em cinco anos contados da data do ato ou fato do qual se originarem.

7. Em relação à questão do termo de início da contagem do referido prazo prescricional, deve-se observar que o art. 1º do Decreto nº 20.910, de 1932, indica que a contagem se inicia na “data do ato ou fato do qual se originarem” os respectivos direitos. Por sua vez, os incisos do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2001; e seus homólogos na Lei nº 10.833, de 2003; descrevem as diversas hipóteses de fatos que geram os direitos creditórios em questão.

8. Portanto, uma leitura isolada daqueles incisos poderia conduzir a conclusões equivocadas sobre as datas dos fatos que dão origem aqueles direitos creditórios, sendo necessário considerar, também, o disposto no § 1º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2001, e no seu homólogo na Lei nº 10.833, de 2003, a partir dos quais, verifica-se que o fato gerador daqueles direitos creditórios é de natureza complexiva, pois envolve a soma de diversos fatos contábeis distintos.

9. Assim, o respectivo fato gerador do direito ao crédito pode envolver a soma de valores decorrentes:

9.1 de fatos instantâneos, como aquisições de bens para revenda ou de bens e serviços para utilização como insumo e as devoluções incorridas no mês;

9.2 do total das despesas com energia elétrica ou térmica, aluguéis, arrendamento mercantil, armazenagem e frete incorridas no mês;

9.3 dos encargos de depreciação, incorridos no mês, decorrentes de investimentos na aquisição ou fabricação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado ou em edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, tenha sido suportado pela locatária.

10. Sendo o fato gerador daqueles direitos creditórios de natureza complexiva, deve se considerar o último dia do mês de apuração dos créditos como a data do fato ou do ato que deram origem aos direitos creditórios em questão.

11. Por conseguinte, o termo inicial da contagem do prazo prescricional relativo aos direitos creditórios referidos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, é o primeiro dia do mês subsequente ao da sua apuração.

Conclusão

12. Diante do exposto, conclui-se que os direitos creditórios referidos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003:

12.1 estão sujeitos ao prazo prescricional previsto no art. 1º do Decreto nº 20.910, de 1932;

12.2. decorrem de fatos geradores de natureza complexiva que aperfeiçoam-se no último dia do mês da apuração, e, por isso, o termo de início para contagem de seu prazo prescricional é o primeiro dia do mês subsequente ao da sua apuração.”

Portanto, os direitos creditórios de contribuições não-cumulativas, por terem natureza de dívida passiva da União, submetem-se a esse prazo, consoante sedimentado pela Solução de Divergência COSIT nº 21/2011 e pela Solução de Consulta COSIT nº 355/2017, bem como pela jurisprudência desta Corte Administrativa.

Como visto, o fato gerador dos direitos creditórios em questão tem natureza complexiva e aperfeiçoam-se no último dia do mês da apuração. Por conseguinte, o termo inicial do prazo prescricional é o primeiro dia do mês subsequente ao de apuração dos créditos. Isso significa que créditos apurados em determinado mês prescrevem cinco anos depois, e não podem ser validamente exercidos, seja pela via da apropriação, seja pela via do aproveitamento, após o decurso desse prazo.

A distinção que a Recorrente pretende estabelecer entre "apropriar" e "aproveitar" créditos, para o fim de sustentar que somente a apropriação estaria sujeita ao prazo prescricional, carece de fundamento jurídico.

Com efeito, o art. 3º, §4º, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 prevê que "o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes". Todavia, esse dispositivo regula o fluxo de utilização de créditos regularmente constituídos, e não o regime jurídico da prescrição.

A Solução de Consulta COSIT nº 355/2017 é esclarecedora, ao prever que o prazo prescricional conta-se "do primeiro dia do mês subsequente àquele em que poderia ter havido a apuração", alcançando tanto a apropriação quanto o aproveitamento de créditos. Senão, vejamos:

“(…)

60. Dessa forma, o crédito não aproveitado em um determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes, observado o prazo de prescrição de 5 (cinco) anos. O termo de início para contagem do prazo prescricional relativo aos direitos creditórios referidos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, é o primeiro dia do mês subsequente ao de sua apuração, ou, no caso de apropriação extemporânea, do primeiro dia do mês subsequente àquele

em que poderia ter havido a apuração (ver § 1º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

61. Deveras, a apropriação extemporânea de créditos exige, em contrapartida, a retificação das declarações a que a pessoa jurídica se encontra obrigada referentes a cada um dos meses em que haja modificação na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Cumpre destacar aqui as disposições constantes da Instrução Normativa RFB nº 1.015, de 5 de março de 2010, e da Instrução Normativa RFB nº 1.252, de 1º de março de 2012:

(...)

Conclusão

(...)

f) os direitos creditórios referidos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, estão sujeitos ao prazo prescricional previsto no art. 1º do Decreto nº 20.910, de 06 de janeiro de 1932, cujo termo inicial é o primeiro dia do mês subsequente ao de sua apuração, ou, no caso de apropriação extemporânea, o primeiro dia do mês subsequente àquele em que poderia ter havido a apuração (ver § 1º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003);”

No caso concreto, conforme demonstrou o Relatório de Auditoria Fiscal, a Recorrente aproveitou, em competências de 2015 e 2016, créditos de PIS/Pasep apurados nos anos-calendário 2010 e 2011, ou seja, créditos originados há mais de cinco anos, já alcançados pela prescrição quinquenal.

No mesmo sentido, a jurisprudência desta Corte Administrativa, na linha do acórdão n. 3402-012.266, da Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Terceira Seção, de relatoria do Conselheiro Jorge Luís Cabral, cuja ementa abaixo se transcreve:

- Acórdão CARF n. 3402-012.266

“Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010 PEDIDO DE RESSARCIMENTO. PRAZO PRESCRICIONAL. TERMO DE INÍCIO DE CONTAGEM. O prazo prescricional para os pedidos de ressarcimento decorrentes da previsão do § 4º, do art. 6º, da Lei nº 10.833/2003, é o primeiro dia do mês subsequente ao encerramento do trimestre de apuração nos termos da Solução de Divergência COSIT nº 25/2011.”

A glosa desses créditos é, portanto, legalmente correta e deve ser mantida.

No que concerne ao argumento de decadência, a Recorrente alega que o Fisco não poderia glosar créditos aproveitados em competências anteriores

a outubro de 2015, porque o Despacho Decisório foi notificado em novembro de 2020, quando o prazo decadencial de cinco anos previsto no art. 150, §4º, do CTN já teria se encerrado para aquelas competências.

O argumento confunde a análise de direito creditório com o lançamento de ofício, e por isso não merece acolhida.

A cognição de pedidos de ressarcimento e de declarações de compensação é um procedimento destinado a verificar a existência, a liquidez e a certeza do crédito invocado pelo sujeito passivo contra a Fazenda Nacional. Esse procedimento não se confunde com o lançamento de ofício de tributo, que é o ato pelo qual a Administração constitui o crédito tributário para cobrança de imposto não pago.

A autoridade fiscal, ao glosar créditos incorretamente apropriados ou já prescritos, não está constituindo crédito tributário nem lançando tributo: está simplesmente verificando que o crédito pleiteado pelo contribuinte não existe, no todo ou em parte.

Esse entendimento encontra-se consolidado na jurisprudência do CARF.

A 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no Acórdão nº 9303-005.788, assentou que "é dever da autoridade administrativa verificar o cumprimento das obrigações tributárias, por parte do contribuinte, mediante análise da escrituração fiscal e contábil, para apurar o saldo credor passível de repetição/compensação pleiteado por ele, **não havendo necessidade de se lançar de ofício os créditos aproveitados indevidamente, assim como não há que se falar na decadência do direito de a Fazenda Nacional deduzir tais créditos**".

Também está consolidado este entendimento na jurisprudência deste colegiado, conforme se extrai do Acórdão n. 3002-003.738, de relatoria da eminente Conselheira Gisela Pimenta Gadelha, cujo excerto a seguir transcreve-se:

"DECADÊNCIA

Em seu Recurso, a Recorrente alega a decadência do direito fazendário, argumentando que entre a data do segundo Pedido de Ressarcimento (30/12/2004) e a data do despacho decisório ora combatido (cuja ciência se deu em 05/01/2023), transcorreu lapso temporal superior ao prazo de cinco anos previsto no art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional (CTN), o qual estabelece que, não havendo manifestação da autoridade fiscal nesse período, considera-se homologado o lançamento e extinto o crédito tributário.

Contudo, não assiste razão à Recorrente, por ausência de respaldo legal. Isso porque o artigo 74 da Lei nº 9.430/1996 trata especificamente da compensação tributária e estabelece que o prazo de cinco anos para homologação aplica-se exclusivamente à declaração de compensação (DCOMP), e não aos pedidos de restituição ou ressarcimento. Vejamos:

‘Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

§ 5o O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.’

Portanto, o prazo de cinco anos previsto no art. 150, §4º, do CTN não se aplica diretamente ao pedido de ressarcimento, mas sim à homologação da compensação declarada, conforme previsto no §5º do art. 74 da Lei nº 9.430/1996.

Assim sendo, rejeito a prejudicial de decadência.”

Caso prevalecesse a tese da Recorrente, o contribuinte poderia invocar créditos de qualquer período pretérito, e a Administração estaria impedida de examinar a legitimidade desses créditos tão logo transcorrido o prazo decadencial para lançamento.

Esse resultado reduziria a absurdo a sistemática de controle da não-cumulatividade, por impossibilitar o exame da real existência do crédito pleiteado. O Fisco pode, por conseguinte, retroagir ao quanto necessário para aferir a legitimidade do direito creditório invocado, sem que isso configure lançamento ou que se sujeite ao prazo decadencial do art. 150, §4º, do CTN.

Por fim, cumpre registrar que a **Súmula CARF n. 159** estabelece que não é necessária a realização de lançamento para glosa de ressarcimento de PIS/PASEP e COFINS não cumulativos, mesmo que os ajustes se verifiquem na base de cálculo das contribuições.

Rejeito, portanto, a alegação.

XI – DA RECOMPOSIÇÃO DA ESCRITA FISCAL

A Recorrente argumenta que as inconsistências de valores entre os registros de controle de 2016 e de janeiro de 2017 decorreriam de operação societária de incorporação, uma vez que em 01/01/2017, a Recorrente, então denominada Iveco Latin America Ltda, incorporou a

sociedade CNH Industrial Latin America Ltda, alterando sua denominação para CNH Industrial Brasil Ltda, o que explicaria a majoração dos créditos registrados.

Aduz, ainda, que, sendo indevidas as glosas efetuadas pelo Fisco, não haveria que se falar em recomposição dos períodos fiscalizados e posteriores.

Contudo, a alegação relativa à operação de incorporação não elide a necessidade de recomposição da escrita fiscal. Isso porque as inconsistências identificadas pela autoridade fiscal referem-se a divergências entre os valores de crédito informados em períodos de apuração de 2016 e os saldos registrados para os mesmos períodos em janeiro de 2017, que apresentam valores substancialmente maiores, em alguns casos, diferenças de mais de dez vezes.

Tais divergências não podem ser atribuídas, de modo natural e automático, a uma mera operação de incorporação societária, pois os créditos em questão são específicos de competências anteriores à incorporação e deveriam ter valores estáveis.

Observe-se que a inconsistência mais expressiva, apontada às fls. 23/24 do Relatório de Auditoria, refere-se ao crédito relativo à "Rec tributada no MI – Alíq Básica" de dezembro/2016, na medida em que, em dezembro/2016, o crédito apurado era de R\$ 560.357,43.

Entretanto, em janeiro de 2017, esse mesmo saldo se eleva para R\$ 4.466.596,33, um incremento de quase oito vezes mais. Essa variação não é explicável por operação de incorporação de sociedade, que apenas transmitiria os créditos da incorporada para a incorporadora, sem multiplicar os créditos preexistentes.

Trata-se de irregularidade que a autoridade fiscal identificou corretamente e sobre a qual a Recorrente não ofereceu qualquer explicação satisfatória.

Quanto à tese de que a recomposição seria desnecessária diante da ilegitimidade das glosas, o argumento já foi rechaçado nos tópicos antecedentes, nos quais se demonstrou que todas as glosas perpetradas pela autoridade fiscal são legal e tecnicamente corretas.

Assim, a premissa do argumento é falsa, e a conclusão que dela deriva, desnecessidade de recomposição, também não pode ser acolhida.

A determinação para que a Recorrente retifique suas EFD-Contribuições das competências recompostas e das competências posteriores ao período fiscalizado, adequando-as às reduções de créditos apuradas no

procedimento fiscal, decorre da presunção de legitimidade dos atos administrativos e do dever legal de que os registros fiscais do contribuinte reflitam a realidade das operações tributárias.

Uma vez declarada a inexistência de parcela do direito creditório invocado, a Administração tem o dever de obstar sua utilização e de exigir a adequação dos registros à situação real.

Rejeito, pois, a alegação neste tópico.

XII – DA DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO

A declaração de compensação (DComp nº 39769.26271.221215.1.3.19-1234), transmitida para utilização do crédito de COFINS não-cumulativa do 2º trimestre de 2015 na compensação de débito de COFINS de novembro de 2015 (código de receita 2362-01), no valor de R\$ 5.788.482,95, foi parcialmente homologada no montante de R\$ 4.445.461,30, equivalente ao crédito reconhecido pela autoridade fiscal no Pedido de Ressarcimento 38649.96036.15121.511.19-7887, subsistindo saldo devedor de R\$ 1.343.021,65.

Nos termos do art. 74 da Lei nº 9.430/1996, com as alterações introduzidas pelas Leis nºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 11.051/2004, a compensação tributária pressupõe a existência de créditos líquidos e certos do sujeito passivo contra a Fazenda Nacional, conforme exige também o art. 170 do Código Tributário Nacional.

Não tendo a Recorrente logrado comprovar, no presente Recurso Voluntário, a existência integral do crédito por ela invocado, a homologação apenas parcial da DComp é a decisão juridicamente correta, devendo ser mantida.

Diante do exposto, voto no sentido de DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para reverter as glosas relativas aos serviços portuários, aeroportuários e despesas aduaneiras vinculados às operações de importação de insumos, em observância à Súmula CARF nº 243, mantendo-se, quanto ao mais, o acórdão recorrido.

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 parcial provimento ao

Recurso Voluntário, para reverter as glosas relativas aos serviços portuários, aeroportuários e despesas aduaneiras vinculados às operações de importação de insumos, em observância à Súmula CARF nº 243.

Assinado Digitalmente

Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha – Presidente Redator