



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10875.907093/2012-10</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3102-003.567 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	27 de março de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	PHIBRO SAÚDE ANIMAL INTERNACIONAL LTDA.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO OU DE RESSARCIMENTO. DECADÊNCIA COM BASE NO ART. 150, § 4º, CTN. IMPOSSIBILIDADE.

O prazo decadencial de que trata o § 4º do art. 150 do CTN deverá ser observado pela Fazenda Pública, no que se refere à constituição do crédito tributário por meio do respectivo do lançamento, contexto em que referido dispositivo não encontra aplicabilidade no exame de Pedidos de Restituição ou Ressarcimento.

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste Conselho.

EMBALAGEM. TRANSPORTE. PALLETS. CRÉDITO. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Os materiais de embalagens (pallets) utilizados para transporte de produtos fabricados e/ou para embalagem de proteção dão direito ao aproveitamento de créditos da Contribuição para o PIS e da COFINS.

FRETE INTERNO DE PRODUTOS IMPORTADOS. ESSENCIALIDADE DEMONSTRADA. CRÉDITO RECONHECIDO.

Na operação de importação de matéria-prima e insumos, revela-se inegável a essencialidade do frete contratado para transportar as matérias-primas importadas do local de desembarço aduaneiro até o

estabelecimento industrial da contribuinte, viabilizando a execução da etapa produtiva.

PEDIDOS DE RESSARCIMENTO/RESTITUIÇÃO E DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. SUJEITO PASSIVO.

Em processos de ressarcimento, restituição e compensação, recai sobre o sujeito passivo o ônus da prova, que deve apresentar elementos probatórios aptos a comprovar as suas alegações e atestar a liquidez e certeza ao direito alegado.

CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DO DACON. SÚMULA CARF Nº 231.

Nos termos da 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. Entendimento de reprodução obrigatória pelos julgadores, nos termos do artigo 123, § 4º, do RICARF.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso para:1) reconhecer o direito ao crédito da contribuição não cumulativa sobre as despesas efetuadas com a aquisição de pallets export, revertendo a referida glosa; e 2) reverter as glosas sobre despesas com frete interno contratado para transportar os insumos importados do local de desembarço aduaneiro até o estabelecimento industrial da Recorrente.

*Assinado Digitalmente*

**Joana Maria de Oliveira Guimarães** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Pedro Sousa Bispo** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Fabio Kirzner Ejchel, Joana Maria de Oliveira Guimarães, Jorge Luis Cabral, Sabrina Coutinho Barbosa, Wilson Antônio de Souza Correa, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

## RELATÓRIO

Por bem narrar os fatos, adoto o relatório contido na decisão proferida pela DRJ:

Trata-se de Manifestação de Inconformidade, fls. 2.370/2.386, formalizada com o propósito de contraditar decisão administrativa exarada por meio de Despacho Decisório, fls. 2.329/2.346, concernente ao PIS Não Cumulativo – Exportação do período de apuração 01/07/2007 a 30/09/2007, especificada no Pedido de Ressarcimento (PER) nº 07501.40348.180408.1.1.08-2977, fls. 07/09, em que a pessoa jurídica requereu crédito no valor de R\$ 225.803,44, enquanto a quantia deferida foi de R\$ 143.014,55.

O procedimento adotado na auditoria encontra-se evidenciado no acima mencionado ato decisório, tendo as glosas fiscais sido efetivadas em razão de diversos fatores, a seguir de forma exemplificativa relacionados:

- diferença a maior do valor de bens utilizados como insumos entre DACON e Demonstrativo apresentado;
- notas fiscais de aquisição de insumos não apresentadas;
- notas fiscais de aquisição de insumos que não geram direito a créditos;
- despesas de serviços utilizados como insumos não comprovadas;
- diferença a maior do valor das despesas de frete entre DACON e demonstrativo apresentado;
- conhecimentos de transporte não apresentados;
- despesas de fretes perante a Transportadora Vebemar Transportes Ltda, não representativas de fretes em operações de vendas;
- fretes pagos na importação de bens que, por falta de previsão legal, não geram crédito da contribuição social; e despesa de depreciação não comprovadas;
- diferença a maior do valor de despesas de depreciação entre DACON e planilha apresentada.

A pessoa jurídica foi notificada em 14/05/2013, fl. 2.368, e no dia 07/06/2013 apresentou a sua peça contestatória, a seguir tratada.

### **Preliminar – Da decadência, prescrição e homologação tácita**

A pretensão fiscal mostra-se acobertada pela decadência.

A exigência fiscal, iniciada com intimação fiscal notificada à pessoa jurídica em 22/11/2012, ultrapassa o prazo decadencial de 5 (cinco) anos a que estão sujeitos o fisco e o contribuinte para reclamar ou exigir um do outro qualquer valor.

Os descontos de créditos efetuados pela pessoa jurídica foram devidamente lançados e declarados entre 01/07/2007 a 30/09/2007 restando claro que não cabe a um ou a outro, após o derradeiro prazo de 01/10/2012 exigir, reclamar, discutir qualquer valor, critério ou interpretação inerentes ao período.

O acima afirmado é verdadeiro seja pela ótica da homologação tácita constante do art. 150, § 4º, CTN, seja pelo prazo prescricional determinado pelo art. 1º do Decreto nº 20.910/1932.

Não se confunda a decadência, homologação tácita ou a prescrição em relação aos descontos de créditos com a homologação da compensação em que o prazo de cinco anos é contado da data da transmissão da declaração.

À Fiscalização cabe, no prazo determinado pelo art. 44, § 2º, IN RFB nº 1.300/2012, discutir os débitos, os valores compensados e o cálculo dos acréscimos legais, além dos critérios de proporções (mercado interno versus exportações), atinentes à compensação em si e, jamais, fazer reparos à origem dos descontos de créditos, que obviamente se trata de outro instituto jurídico-tributário.

Sobre o termo inicial, encontra-se delimitado pelo disposto na Solução de Divergência nº 21, de 29/07/2011.

Não é somente por conta desse prazo que se operou a decadência.

Além dele, a autoridade fiscal deixou escoar o prazo determinado pelo art. 74, § 5º, da Lei nº 9.430/1996.

Considera-se como data da declaração a data do seu protocolo, o que no caso em apreço foi o dia 18/04/2008.

A homologação tácita, portanto, ocorrera em 18/04/2013, visto que o despacho decisório que não homologou a presente compensação somente foi notificado ao contribuinte no dia 14/05/2013.

Desta feita, é imperioso que o termo final do prazo para a homologação tácita estabelecida pela Lei nº 9.430/1996 seja a intimação da não-homologação.

Impõe-se, portanto, não somente por conta da decadência a partir do momento em que houve o surgimento do crédito (01/07/2007 a 30/09/2007), como também em face da homologação tácita acima ventilada, tem-se como operada, ipso facto, a decadência.

### **Mérito**

**Descontos de créditos – Bens em si – Art. 3º, inc. II, das leis da não-cumulatividade**

A Fiscalização considerou que, pelo fato de não terem sido aplicados ou consumidos diretamente na fabricação dos produtos, os itens Sabão em pó, Pallet export e GLP para Empilhadeira P20 não podem ser considerados como insumos.

O Sabão em pó, que é utilizado essencialmente no início de cada lote produzido, tem por finalidade esterilizar os tanques e evitar a contaminação dos novos lotes, com isso garantindo a qualidade dos medicamentos produzidos. Obviamente que compõe a estrutura dos produtos e tem influência direta na formação dos preços.

Em questão análoga, o CARF se manifestou pela possibilidade da tomada de créditos (Acórdão nº 3403-001.956).

Os Pallets acondicionam as mercadorias vendidas para o exterior e nunca retornam para o estabelecimento da empresa Manifestante. É usado como embalagem no intuito de preservar e garantir a integridade do material até o destino final. Se trata de um custo direto, compreendido na estrutura do material produzido, com influência direta na formação do preço.

O GPL para Empilhadeira P20 é utilizado como combustível para abastecimento de empilhadeiras utilizadas no processo industrial, na movimentação de matérias-primas, produtos intermediários, em fabricação e nos produtos acabados.

Conforme decidido pela Solução de Divergência nº 37/2008, “Os combustíveis e lubrificantes utilizados ou consumidos no processo de produção de bens e serviços geram créditos no regime de apuração não-cumulativa” da contribuição social.

As empilhadeiras, tais como as esteiras rolantes, as gruas, os guindastes e as pontes rolantes são elementos fundamentais na linha de produção da empresa.

Ainda que seja considerado que tais itens não integrem fisicamente o produto acabado, não há um só argumento que possa afastar suas integrações financeiras como custo do produto fabricado.

Muito embora o Fisco venha procurando limitar o direito ao crédito com base em insumos, os colegiados judiciais e administrativos vêm adequando o tema à realidade industrial.

#### **Descontos de créditos – Bens (Despesas Acessórias) – Art. 3º, inc. II, das leis da não-cumulatividade**

Relativamente a este tópico, que se refere ao transporte de “bens (...), utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, (...)”, a Fiscalização fundamenta a sua glosa com o argumento de que “o direito ao crédito (...) aplica-se exclusivamente em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País e aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País”.

Nesse sentido, já existe uma impropriedade pois a empresa Transjori Transportes Ltda., CNPJ 64.666.936/0001-39, está domiciliada no País, estando situada na Av. João Veloso da Silva, 922, Cidade Jardim Cumbica, Guarulhos, SP.

A Fiscalização acrescentou as explicações da empresa, mas não efetuou qualquer comentário daquilo que justifica ao direito ao desconto de créditos.

A base de cálculo do PIS e da Cofins na importação é o valor aduaneiro, a ser acrescido dos seguintes itens: i) o custo de transporte da mercadoria importada até o porto ou aeroporto alfandegado de descarga ou o ponto de fronteira alfandegado onde devam ser cumpridas as formalidades de entrada no território aduaneiro; ii) os gastos relativos à carga, à descarga e ao manuseio, associados ao transporte da mercadoria importada, até a chegada aos locais referidos no inciso I; e iii) o custo do seguro da mercadoria durante as operações referidas nos incisos I e II.

Decorre disso que o custo do transporte só será incluso nas bases de cálculo até o momento da nacionalização da mercadoria (despacho aduaneiro).

No caso em tela, tratando-se do transporte de insumos importados do local do desembarço aduaneiro até as dependências da empresa, a incidência das contribuições é normal, pois o valor desse frete não está incluso no valor aduaneiro.

O CPC 16 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis exige que no valor dos estoques estejam inclusos todos os valores relacionados com a aquisição, a transformação e com outros valores incorridos para trazer os itens à sua condição e localização atuais, com o que devem compreender o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos, além do custo de transporte, dentre outros.

Se há direito ao crédito sobre o valor do bem (principal), esse mesmo direito deve ser naturalmente estendido ao valor do transporte (acessório).

Trata-se de entendimento corroborado pela RFB, conforme observado na Solução de Consulta Disit 08 nº 79/2009.

Para o valor da importação do bem, o desconto do crédito está previsto no art. 15, caput, da Lei nº 10.865/2004, em sendo a operação tributada. No caso de não incidência na importação, não haveria que se falar de desconto de crédito, inclusive sobre o custo do frete do transporte internacional.

Já para o serviço de transporte interno, por ser normalmente onerada pelo PIS e pela Cofins, não há dúvida em considerar os valores pagos como passíveis de desconto de crédito.

#### **Descontos de créditos – Serviços utilizados como insumos – Art. 3º, inc. II, das leis da não-cumulatividade**

No Despacho Decisório a Fiscalização declara que “(...) foram solicitados demonstrativos, separados por mês e totalizados, de todos os serviços que compuseram a base de apuração de créditos do Dacon, mas a empresa não logrou apresentar a documentação solicitada. Em consequência, esses valores não foram considerados para apuração de créditos” da contribuição social em apreço.

Realmente, em virtude de problemas internos de alteração de staff, na época das intimações fiscais a empresa não conseguiu prestar as informações solicitadas pela Fiscalização.

No entanto, vem neste momento apresentar por meio do Doc. 4, fls. 2.388/2.390, os elementos requeridos durante o procedimento fiscal.

Todos os itens ali elencados atendem à determinação legal, pois se tratam de serviços efetivamente tomados para a fabricação de produtos destinados à venda, inclusive aqueles destinados à manutenção de máquinas e equipamentos, conforme aceito pela própria RFB em várias Soluções de Consulta.

#### **Glosa de ajustes positivos de créditos**

Citando o artigo 11 da Lei nº 10.637/2012, alterado pela Lei nº 10.865/2004, a Fiscalização aduz ser a norma clara ao determinar que o crédito presumido calculado sobre o valor dos estoques de abertura será utilizado em 12 (doze) parcelas mensais, iguais e sucessivas, a partir do início da não-cumulatividade, ou seja, 01/12/2002, tendo indicado que a empresa lançou um crédito indevido em julho de 2007, na forma de Ajustes Positivos de Créditos na linha 22 do DACON, pois o direito ao aproveitamento do mesmo já havia expirado.

A Fiscalização somente trouxe à luz o fato de o artigo 11 da Lei nº 10.637/2012 teria sido alterado pela Lei nº 10.865/2004.

Outra relevante inovação ocorreu pela Lei nº 10.684/2003, vigente desde 31/05/2003, que incluiu o § 4º no artigo 11 da Lei nº 10.637/2012, produzindo efeitos desde 01/02/2003. Com isso, estendeu o direito ao cômputo no estoque de abertura aos créditos relacionados aos estoques de produtos acabados e em elaboração.

Resumindo, a ora Manifestante somente passou a conhecer a exata dimensão do crédito presumido a partir de 31/05/2003. Assim, o seu direito estaria decaído em 31/05/2008. Tendo sido exercido em julho de 2007, a medida foi adotada no prazo legal, em vista do que deverá ser autorizada a tomada do crédito em questão.

É o que se tem a relatar.

A 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza (CE), por meio do Acórdão nº 08-47.133, de 07 de junho de 2019, julgou parcialmente procedente a manifestação de inconformidade apresentada pela Recorrente, assim ementado:

#### **ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO OU DE RESSARCIMENTO. DECADÊNCIA COM BASE NO ART. 150, § 4º, CTN. IMPOSSIBILIDADE.

O prazo decadencial de que trata o § 4º do art 150 do CTN deverá ser observado pela Fazenda Pública, no que se refere à constituição do crédito tributário por

meio do respectivo do lançamento, contexto em que referido dispositivo não encontra aplicabilidade no exame de Pedidos de Restituição, de Ressarcimento ou de Declarações de Compensação, cujo prazo para a homologação tácita é definido por norma distinta, no caso o § 5º do art. 74 da Lei nº 9.430/1996.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007

CONCEITO DE INSUMOS NA FORMA ESTABELECIDADA PELO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ). APURAÇÃO DE CRÉDITOS NO REGIME NÃO-CUMULATIVO.

Conforme estabelecido pelo Superior Tribunal de Justiça no contexto do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade do PIS e da Cofins deverá 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.

APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO NAS OPERAÇÕES DE FRETE INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO DE INSUMOS.

Consoante a boa técnica contábil, o frete pago pela adquirente na compra de insumos a serem utilizados na produção industrial integrou o custo de aquisição do insumo pela pessoa jurídica importado. Com isso, ainda que de forma indireta, até que haja prova em sentido contrário, o valor do frete já foi computado na base de cálculo do crédito, o que inviabiliza a sua tomada de maneira autônoma, na forma pretendida pela pessoa jurídica Manifestante.

DIREITO DE CRÉDITO. COMPROVAÇÃO DOCUMENTAL. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

É ônus do contribuinte comprovar documentalmente o direito creditório evidenciado em seu Pedido de Ressarcimento. Assim, a prova documental deve ser apresentada pelo sujeito passivo na forma e no prazo demarcados pela Fiscalização, sendo admitida sua complementação, quando da apresentação da Manifestação de Inconformidade. Assim, não será possível se concluir acerca legitimidade do crédito no caso de reiterada omissão durante a ação fiscalizatória e da apresentação de um simples demonstrativo sem conter a especificação do CFOP e nem da NCM dos serviços cujos valores foram creditados, na forma determinada pela Autoridade Fazendária, além de se mostrar desacompanhado das cópias das notas fiscais e dos registros contábeis respectivos.

CRÉDITOS. REGIME DE RECONHECIMENTO. CREDITAMENTO EXTEMPORÂNEO. DACON. RETIFICAÇÕES. COMPROVAÇÃO.

Os créditos da não-cumulatividade devem ser reconhecidos no período de apuração em que for realizada aquisição do bem ou contratada a prestação do serviço. Para utilização de créditos extemporâneos, é necessário que reste configurada a não utilização em períodos anteriores, mediante retificação das declarações correspondentes, ou apresentação de outra prova inequívoca da sua não utilização.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

A Recorrente interpôs Recurso Voluntário, requerendo, ao final:

Ante todo o exposto, aguarda a ora recorrente seja o presente recurso PROVIDO, nos termos da fundamentação acima, para:

- a) Que seja reconhecida a decadência com a anulação do lançamento fiscal levado a cabo pela autoridade;
- b) Que sejam reconhecidos os créditos apontados no mérito deste recurso, na forma ali exposta.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira **Joana Maria de Oliveira Guimarães**, Relatora

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

### **Preliminar de Decadência**

O artigo 114, §12, inciso I, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1634/2023, permite que a fundamentação da decisão seja feita mediante declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida:

Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.

(...)

§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

- I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida; e
- II - referência a súmula do CARF, devendo identificar seu número e os fundamentos determinantes e demonstrar que o caso sob julgamento a eles se ajusta. (...)

Diante do permissivo normativo acima referenciado, adoto, como razões de decidir a presente preliminar, os seguintes fundamentos do acórdão recorrido:

### **Preliminar – Da decadência, prescrição e homologação tácita**

Com sede em preliminar, a Defendente considerou que a pretensão fiscal se encontra acobertada pela decadência.

A seu ver, como o procedimento fiscal decorreu de intimação datada de 22/11/2012, enquanto a auditoria fiscal alcançou o período de 01/07/2007 a 30/09/2007, em 22/11/2012 já se encontrava transposto o prazo de 5 (cinco) anos determinado pelo art. 150, § 4º, CTN.

Também afirmou que como a fiscalização se reportou ao período de 01/07/2007 a 30/09/2007, desde o dia 01/10/2013 que o prazo de cinco anos já houvera sido ultrapassado.

Acrescentou que sob a ótica do art. 1º do Decreto nº 32.910/1932 a conclusão seria idêntica àquela acima apresentada.

No tocante ao determinado pelo art. 74, § 5º da Lei nº 9.430/1996, argumentou que o prazo de 5 (cinco) anos começa a correr na data em que a Declaração de Compensação foi protocolada.

E como a notificação da decisão administrativa somente ocorreu no dia 14/05/2013, não mais seria possível a não-homologação da compensação, em razão da consumação da homologação tácita.

De pronto, há de se afastar a aplicabilidade do prazo decadencial estabelecido no art. 150, § 4º, CTN, relativamente ao exame de direito creditório especificado em Pedido de Ressarcimento ou em Pedido de Restituição.

Isso porque o instituto jurídico da decadência nada tem a ver com o poder-dever que possui a RFB para fins de analisar a legitimidade e a suficiência de direito creditório, mas sim com o direito inerente à Fazenda Nacional, no sentido de promover a constituição de crédito tributário por meio do respectivo lançamento.

Vejamos a forma como foi editado o texto legal pela Defesa apontado:

#### **Lei nº 5.172/1966 (CTN)**

*Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

[...]

*§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

Como observado, a norma acima transcrita estabelece um prazo limite para pronunciamento da Fazenda Nacional nos casos de lançamento por homologação, que é aquele aplicável a tributos cuja legislação atribua ao contribuinte o encargo de antecipar o pagamento, sem o prévio exame do Fisco.

Desse modo, esgotado o prazo de cinco anos, contado a partir da data em que é considerado ocorrido o fato gerador, sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, estará configurada a decadência do direito de lançar, o que tem por consequência se ter como homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário que lhe é respectivo.

Em síntese e conclusivamente, a decadência não é nada mais do que a perda do direito de o Fisco constituir o crédito tributário, por meio do lançamento, decorrente do transcurso do prazo de cinco anos estabelecido pelo § 4º do art. 150, CTN, ou pelo inc. I do art. 173 também do CTN1, neste último caso nas hipóteses em que não houver o pagamento antecipado do tributo ou restar caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação no procedimento do sujeito passivo, conforme enunciado estabelecido em Súmula editada pelo CARF.

E como no caso aqui tratado o que se encontra em julgamento é um Pedido de Ressarcimento, que não se confunde com a constituição de crédito tributário através do lançamento, não há como se aplicar o prazo de cinco anos previsto no § 4º do art. 150 do CTN, nos termos postulados pela Defendente.

Importa ainda se registrar o fato de a homologação tácita, prevista no § 5º do art. 74 da Lei nº 9.430/1996, segundo o qual "O prazo para homologação da compensação declarada pela sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação", não possuir qualquer aplicabilidade, no tocante a Pedido de Restituição ou de Ressarcimento, para os quais inexistente a determinação de prazo legal para que sejam apreciados pela Administração Pública.

Nesse sentido, os julgados adiante apresentados:

**Acórdão DRJ/BHE nº 02-92.577 de 09/04/2019**

*PEDIDO DE RESSARCIMENTO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. IMPOSSIBILIDADE.*

*O prazo decadencial de que trata o art 150 do CTN destina-se unicamente ao Fisco para fins de formalização do lançamento tributário, não sendo aplicável ao exame de pedidos de restituição/ressarcimento.*

**Acórdão DRJ/SPO nº 16-86.785 de 28/03/2019**

*PEDIDO DE RESSARCIMENTO. VERIFICAÇÃO DE LIQUIDEZ E CERTEZA. DECADÊNCIA. INAPLICABILIDADE.*

*O prazo decadencial do direito de lançar tributo não rege os institutos da compensação e do ressarcimento e não é apto a obstaculizar o direito de averiguar a liquidez e certeza do crédito do sujeito passivo.*

**Acórdão CARF nº 3303-002.243 de 17/04/2019**

*PEDIDO DE RESTITUIÇÃO/RESSARCIMENTO. DIREITO DE CRÉDITO. PRAZO PARA HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. INOCORRÊNCIA.*

*Inexiste norma legal que preveja a homologação tácita do pedido de ressarcimento no prazo de 5 anos. O artigo 74 da Lei nº 9.430/1996 cuida de prazo para homologação de declaração de compensação, não se aplicando à apreciação de pedidos de restituição ou ressarcimento.*

**Acórdão CARF nº 3002-000.601 de 19/02/2019**

*RESSARCIMENTO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. INEXISTÊNCIA.*

*O prazo de cinco anos para o pronunciamento da autoridade administrativa diz respeito apenas à compensação declarada pelo contribuinte, não se aplicando aos casos de restituição ou ressarcimento o reconhecimento tácito do direito dos créditos pleiteados.*

Resta que se efetue aferição acerca da consumação, ou não, do prazo da homologação tácita determinado pelo art. 74, § 5º da Lei nº 9.430/1996, relativamente às Declarações de Compensação pautadas no crédito em análise.

Para tanto, providenciamos a elaboração do demonstrativo a seguir transcrito, contemplando a Declaração de Compensação formalizada com base no Pedidos de Ressarcimento em análise:

Nº PERDCOMP	Data Transmissão	Data Homol. Tácita	Data Notificação	Homologação Tácita
00031.50805.100608.1.3.08-7759	10/06/08	10/06/13	14/05/13	Não
11798.49454.300508.1.3.08-4306	30/05/08	30/05/13	14/05/13	Não
12257.94538.020608.1.3.08-9816	02/06/08	02/06/13	14/05/13	Não
29634.76843.130608.1.3.08-1929	13/06/08	13/06/13	14/05/13	Não
27669.310407.040512.1.7.08-8903	04/05/12	04/05/17	14/05/13	Não

Nesse passo, tendo sido demonstrado que a pessoa jurídica foi notificada da decisão administrativa antes do transcurso do prazo de 5 (cinco) anos determinado pelo art. 74, § 5º da Lei nº 9.430/1996, não há como se acolher a tese da homologação propugnada.

Registro, ademais, a inaplicabilidade do art. 1º do Decreto nº 32.910/1932, formulado no sentido de que "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", ao caso em exame.

Isso porque o art. 1º do Decreto nº 32.910/1932 contempla regramento voltado para os contribuintes, estabelecendo que dívidas passivas da Fazenda Pública sejam requeridas no prazo de cinco anos, contados da data do ato ou do fato do qual se originaram, sob pena de verem prescrito o seu direito.

Nesse contexto, como a norma não é direcionada ao Fisco, em nada socorre a Impugnante em seu intento de ver reconhecida a prescrição da decisão administrativa contraditada.

Dessa forma, rejeito a preliminar de decadência.

### **Mérito**

#### **Conceito de insumos para a apuração dos créditos do PIS e da COFINS**

Cumpre esclarecer acerca do conceito de insumos a ser adotado na análise do aproveitamento de crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS.

O aproveitamento de bens e serviços utilizados como insumo na produção ou na fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, para fins de creditamento e dedução dos respectivos valores da base de cálculo da contribuição ao PIS e à Cofins tem previsão nas Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003.

Ao editar as Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003, o legislador infraconstitucional relacionou uma série de bens e serviços que integram cadeias produtivas, colocando-os expressamente na condição de "geradores de créditos" de PIS e COFINS na sistemática da não cumulatividade. Contudo, faltou ao legislador infraconstitucional esclarecer o que se pode considerar como insumos para fins de aproveitamento no sistema da não-cumulatividade de PIS e COFINS.

O conceito de insumo no sistema da não cumulatividade das contribuições sociais foi objeto de larga discussão tanto neste tribunal administrativo quando no Poder Judiciário. Este Conselho Administrativo, de forma majoritária e à luz de uma interpretação histórica e teleológica dos referidos diplomas legais, adotava a interpretação do conceito de insumos considerando a sua essencialidade/necessidade para o processo produtivo da empresa ou para a prestação de serviço, em uma aproximação intermediária que não é tão ampla como da legislação do Imposto de Renda, nem tão restritiva como aquela veiculada pelas Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004.

No julgamento sob a sistemática dos recursos repetitivos do Recurso Especial nº 1.221.170/PR (Temas 779 e 780), o Superior Tribunal de Justiça adotou uma interpretação intermediária do aproveitamento do crédito, entendendo que a legislação identificou apenas um rol exemplificativo de créditos de insumos, e assentou o entendimento no sentido de que o conceito de insumo deve ser verificado de acordo com os critérios de essencialidade e relevância, considerando-se sua imprescindibilidade e importância para o desenvolvimento da atividade social.

O acórdão proferido foi assim ementado:

TRIBUTÁRIO. 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. 543C 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 relativos 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. 543C 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 ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. (Resp n.º 1.221.170 PR (2010/02091150), Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho).

Portanto, de acordo o Superior Tribunal de Justiça, um determinado bem ou serviço pode ser considerado insumo tanto pelo critério da essencialidade como pelo critério da relevância, afastando-se, desse modo, aquele conceito restritivo de insumos enunciado pelas Instruções Normativas nºs 247/2002 e 404/2004.

Oportuno trazer à colação os fundamentos trazidos no voto da Min. Regina Helena Costa:

Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo 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 sua vez, a relevância, considerada como critério

definidor de insumo, 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 pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Frisa-se que no referido julgamento foi reconhecida a ilegalidade das restrições impostas pelas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e SRF nº 404/2004, ao se fixar as seguintes teses:

**“É ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não cumulatividade da contribuição ao PIS e à Cofins, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.”**

“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.”

Para a correta aplicação do conceito de insumo, há que observar a aplicação do “teste de subtração” proposto pelo Ministro Mauro Campbell Marques em seu Voto-Vogal no julgamento do RESP 1.221.170/PR, que consiste basicamente em verificar se, ao subtrair o item da atividade, esta permanece ou não sendo desenvolvida ou sua subtração implica substancial perda da qualidade do produto ou serviço:

VOTO-VOGAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. PERTINÊNCIA, ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA AO PROCESSO PRODUTIVO. APLICAÇÃO INDIRETA. POSSIBILIDADE. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. RITO DO ART. 543-C, DO CPC.

“(…)

**4. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes. Assim caracterizadas a essencialidade, a relevância, a pertinência e a possibilidade de emprego indireto através de um objetivo “teste de subtração”, que é a própria objetivação da tese**

**aplicável do repetitivo, a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.**

(...)"

Com a aplicação do referido método, é permitido visualizar e obter com clareza as particularidades de cada atividade exercida pelos contribuintes seja no processo produtivo, seja na prestação de serviços, identificando a imprescindibilidade de cada insumo na sua execução.

Portanto, para se decidir quanto ao direito ao crédito de PIS e da COFINS não-cumulativo é necessário que cada item reivindicado como insumo seja analisado em consonância com o conceito de insumo fundado nos critérios de essencialidade e/ou relevância definidos pelo STJ, ou mesmo, se não se trata de hipótese de vedação ao creditamento ou de outras previsões específicas constantes nas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, para então se definir a possibilidade de aproveitamento do crédito.

Importante esclarecer que a Recorrente é empresa dedicada à *"Fabricação de medicamentos para uso veterinário"* (CNAE 21.22-0-00).

O acórdão recorrido entendeu por reverter as glosas efetivadas pela fiscalização no que toca aos créditos decorrentes de SABÃO EM PÓ e GLP PARA EMPILHADEIRAS, mantendo-se a glosa em relação aos créditos de *PALLETS EXPORT*.

#### **Glosa sobre bens utilizados como insumos - *Pallets***

O acórdão recorrido manteve a glosa de créditos da contribuição sobre as despesas com pallet sob o entendimento de que se trata de dispêndios realizados em uma etapa posterior à finalização do processo produtivo.

A Recorrente defende que os *pallets export* *"acondicionam mercadorias vendidas para o exterior e, nunca retornam para o estabelecimento da ora recorrente. É utilizado como embalagem, no intuito de preservar e, garantir a integridade do material até o destino final. Outro fator importante a acrescentar é que se trata de um custo direto, pois está compreendido na estrutura do material produzido e exportado, ou seja, têm influência direta na formação de preços."*

Assiste razão à Recorrente.

No caso concreto, resta suficientemente demonstrado que os *pallets* se enquadram no conceito de insumo, revelando-se essenciais no âmbito do processo produtivo, especialmente no processo de transporte dos produtos, permitindo que o produto comercializado tenha sua integridade garantida.

Portanto, entendo que os *pallets* devem ser considerados insumos, visto que se enquadram no critério de essencialidade e relevância para a atividade da empresa.

Neste sentido, seguem precedentes deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

**CRÉDITOS. INSUMOS. PALLETS E CAIXAS DE MADEIRA**

Os pallets e caixas de madeira são utilizados para proteger a integridade das matérias-primas e dos produtos, enquadrando-se no conceito de insumos.

(Processo nº 16366.720123/2011-12; Acórdão nº 3402-008.917; Relator Conselheiro Pedro Sousa Bispo; sessão de 23/08/2021)

**EMBALAGEM. TRANSPORTE. PALLET. CRÉDITO. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.**

Os materiais de embalagens (pallets) utilizados para transporte interno de produtos fabricados e/ ou para embalagem de proteção, no transporte externo dos produtos vendidos, estão elencados dentre as despesas que dão direito ao aproveitamento de créditos da Cofins.

(Processo nº 13502.720082/2011-64; Acórdão nº 3302-010.327; Relatora Conselheira Denise Madalena Green; sessão de 26/01/2021)

Ainda que se argumente que os *pallets* são utilizados em etapa posterior à fabricação do produto, entendo que os materiais de embalagens, seja com a finalidade de alterar o produto que embala ou de deixar o produto em condições de ser armazenado e comercializado, devem ser admitidos como insumos de produção e, conseqüentemente gerar créditos de PIS/COFINS.

Entendendo pela possibilidade de tomada de crédito dos dispêndios com *pallets* independentemente de fazerem parte da etapa após o processo de produção, visto que se enquadram no critério de essencialidade e relevância para a atividade da empresa, segue acórdão proferido pelo então Conselheiro Márcio Robson Costa:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/03/2015

(...)

**CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO. INSUMOS. CONCEITO JURÍDICO. PRECEDENTE JUDICIAL DE APLICAÇÃO OBRIGATÓRIA.**

No regime não-cumulativo das contribuições o conteúdo jurídico e semântico que norteia o conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei n.º 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade ou relevância, devendo ser considerada a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte. Referido conceito foi consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos autos do REsp n.º 1.221.170, julgado na sistemática dos recursos repetitivos, confirmou o conceito jurídico intermediário de insumo

criado na jurisprudência deste Conselho e, em razão do disposto no Art. 98 do novo regimento interno, o conceito jurídico intermediário tem aplicação obrigatória.

A NOTA SEI PGFN MF 63/18, por sua vez, ao interpretar a posição externada pelo STJ, elucidou o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não- cumulativas, no sentido de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

(...)

**CRÉDITO. MATERIAL DE EMBALAGEM DE TRANSPORTE. ALIMENTO. POSSIBILIDADE.**

**Dão direito a crédito os dispêndios com material de embalagem de transporte de alimentos** (fita para rotular, caixa de papelão diversas, **pallets diversos**, filme técnico liso, bandeja absorvente diversas, pallets de madeira diversos, caixa PVC diversas, fitas adesivas, entre outros) **em razão de sua imprescindibilidade à conservação dos produtos durante o transporte da origem até o destino final**, observados os demais requisitos da lei.

(...)

VOTO

(...)

No que se refere às despesas de embalagens para apresentação já apreciei em outras oportunidades e manifestei meu entendimento sobre a **possibilidade de tomada de crédito, independente de fazerem parte da etapa após o processo de produção, visto que se enquadram no critério de essencialidade e relevância para a atividade da empresa.**

Nesse sentido, o recente Acórdão n.º 3201-011.326, de minha relatoria, julgado em sessão realizada em 18 de dezembro de 2023, onde esse conselho por maioria entendeu:

Acordam os membros do colegiado em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário nos seguintes termos: I) por maioria de votos, para reverter as glosas de créditos referentes a aquisições/dispêndios devidamente comprovados, tributados pelas contribuições e prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, em relação a (I.1) captação e tratamento de água, remoção de resíduos industriais, análises laboratoriais e balança de cana, vencido o conselheiro Ricardo Sierra Fernandes que negava provimento e (I.2) serviços de manutenção agrícola e industrial e armazém e aquisições de embalagens **Big Pallets** e contêineres, vencidos os

conselheiros Ricardo Sierra Fernandes e Ana Paula Pedrosa Giglio, que negavam provimento; (...)

Nesta mesma linha o Acórdão n.º 3401-011.387, também de minha relatoria, julgado em sessão de 20 de dezembro de 2023, que contou com a seguinte ementa:

(...)CRÉDITO. EMBALAGEM DE TRANSPORTE No âmbito do regime não cumulativo, **independentemente de serem de apresentação ou de transporte, os materiais de embalagens utilizados no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser transportado, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições.** (...)

(Processo n.º 10930.720947/2016-69; Acórdão n.º 3201-011.824; sessão de 17/04/2024)

No mesmo sentido, segue precedente de relatoria do Conselheiro José Renato Pereira de Deus:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03//2007

(...)

CRÉDITOS DE INSUMOS. CONTRIBUIÇÕES NÃO-CUMULATIVAS. EMBALAGEM DE TRANSPORTE.

No âmbito do regime não cumulativo, independentemente de serem de apresentação ou de transporte, os materiais de embalagens utilizados no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser estocado e comercializado, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos da referida contribuição.

(...)

VOTO

(...)

Entretanto, entendo que independentemente de serem de apresentação ou de transporte, ou **por ter sido utilizada em etapa posterior a fabricação do produto, os materiais de embalagens, seja com a finalidade de alterar o produto que embala ou de deixar o produto em condições de ser estocado e comercializado, devem ser admitidos como insumos de produção e, conseqüentemente gerar créditos de PIS/COFINS.**

Vale dizer, considerando que operação realizada pela Recorrente envolve o manuseio de produtos alimentícios, as embalagens de transporte são necessárias para proteger e evitar qualquer contato externo com o produto e principalmente evitar qualquer risco de contaminação.

Desta forma, entendo que, para fins de apropriação de crédito do PIS e da Cofins, é irrelevante o fato de o material de embalagem ser de apresentação ou de transporte, se tais materiais são utilizados no âmbito do processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser comercializado, como ocorreu com os materiais de embalagem destinados à proteção contra impactos, sujeiras externas e facilitando o transporte, conforme devidamente explicitado pela Recorrente em sede recursal.

**Ora, se tais materiais representam custos incorridos na fase de produção do bem destinado à venda, certamente, inexistirá razão plausível para excluir da base de cálculo dos referidos créditos pelo simples fato de serem embalagens utilizadas no transporte do referido produto.**

Nesse contexto, cabe a notar determinação contida na Súmula CARF nº 235:

**Súmula CARF nº 235**

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 05/09/2025 – vigência em 16/09/2025

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.

Acórdãos Precedentes: 9303-012.073, 9303-012.337, 9303-013.721, 9303-014.002; 9303-014.884, 9303-015.322.

Nesse sentido, voto pela reversão da glosa, reconhecendo o direito ao crédito da contribuição sobre as despesas efetuadas com a aquisição de *pallets export*.

**Descontos de créditos – frete**

Trata-se de glosa de créditos com despesas de serviço de transporte de insumos importados do local do desembarço até o estabelecimento industrial da Recorrente, prestados pela empresa Transjori Transportes Ltda.

Com fundamento no art. 15, inc. II, §§ 1º e 3º da Lei nº 10.865/2004, a Autoridade Fiscal entendeu que tais dispêndios são atinentes à importação dos bens, devendo ser considerados na apuração das contribuições incidentes em razão da importação.

O acórdão recorrido manteve a glosa, sob o entendimento de que o custo do serviço de transporte dos bens adquiridos já estaria integrado no custo de aquisição de respectivos bens, sendo vedada a tomada de crédito do frete incidente na compra de insumos importados de maneira autônoma.

A Recorrente defende que a Transjori Transportes Ltda se encontra domiciliada no País, que o custo do transporte dos insumos do local de desembarço aduaneiro até o estabelecimento industrial não está incluso no valor aduaneiro, não sendo o caso de o creditamento se dar no PIS Importação ou na Cofins Importação, como referido pela fiscalização, mas sim na apuração não-cumulativa normal do PIS e da Cofins.

Assiste razão à Recorrente.

É importante esclarecer que não se trata de creditamento de valores incorridos com os produtos importados e de seus custos acessórios que os integram até a entrada em território nacional. A controvérsia gira em torno da possibilidade de creditamento sobre despesas com serviços adquiridos em território nacional por pessoa jurídica domiciliada no País, após a entrada em território nacional.

Portanto, há que se diferenciar o serviço ora tratado dos serviços tomados no exterior atraindo o valor aduaneiro como base de cálculo das contribuições até o efetivo ingresso em território nacional (Lei nº 10.865/2004), uma vez que os serviços adquiridos no mercado interno – como o frete interno de matérias-primas importadas – devem ser tratados separadamente dos bens adquiridos no exterior e, portanto, individualmente e de maneira autônoma.

Dessa forma, a possibilidade de creditamento sobre despesas incorridas com frete interno de insumos importados até o estabelecimento industrial da Recorrente deve ser analisada a partir das Leis nºs 10.833/03 e 10.637/02. O serviço de frete contratado deve ser compreendido de forma autônoma e inconfundível com os insumos adquiridos do exterior.

No caso concreto, tem-se que a Recorrente importa insumos. Sem a operação de importação e as despesas a ela atreladas não é possível prosseguir com a próxima etapa, justamente de produção dos produtos a serem comercializados. Ou seja, na operação de importação de matéria-prima e insumos, revela-se inegável a essencialidade do frete contratado para transportar as matérias-primas importadas do local de desembarço aduaneiro até o estabelecimento industrial da Recorrente, viabilizando a execução da etapa produtiva, razão pela qual deve ser reconhecido o direito ao crédito.

Portanto, dou provimento ao Recurso Voluntário neste tópico, para reverter a glosa sobre despesas com frete interno contratado para transportar os insumos importados do local de desembarço aduaneiro até o estabelecimento industrial da Recorrente.

#### **Desconto de créditos – Serviços utilizados como insumos**

Relativamente aos créditos dos serviços utilizados como insumos, a fiscalização informou ter intimado a Recorrente em 3 (três) ocasiões para apresentar demonstrativos, separados por mês e totalizados, referentes a todos os serviços que compuseram a apuração de créditos nos DACONs. Acrescentou que, como a Recorrente deixou de atender à requisição fiscal, promoveu a glosa dos valores de serviços cujos créditos foram considerados na apuração não-cumulativa da empresa.

A Recorrente reconhece que deixou de atender às intimações fiscais e, juntamente com a Manifestação de Inconformidade, apresenta um demonstrativo que relaciona os nomes dos prestadores dos serviços, os valores dos serviços prestados, os números das notas fiscais, a

descrição dos serviços, as totalizações mensais, as quais correspondem aos valores glosados pela fiscalização, além dos números das contas em que os registros contábeis foram efetivados.

Contudo, a Recorrente deixa de apresentar as cópias das notas fiscais dos serviços contratados, os contratos de prestação dos serviços e as cópias dos registros contábeis das operações que deram azo aos descontos de crédito em debate, não se revelando suficiente, para fazer prova da higidez do crédito pretendido, apenas o demonstrativo apresentado.

Como bem apontado no acórdão recorrido, apenas o demonstrativo apresentado não permite que seja apurada a compatibilidade dos valores constantes do demonstrativo com os registros de notas fiscais de serviços e, com isso, aferir a autenticidade das informações prestadas.

Com efeito, sem a apresentação da contabilidade da Recorrente, não se pode ter como aferidas as condicionantes da certeza e da liquidez, indispensáveis para o reconhecimento de todo e qualquer direito creditório em julgamento, conforme determinado no art. 170, CTN.

Como é cediço, em se tratando de processos de ressarcimento, restituição e compensação, o ônus de comprovar a existência e a qualidade do direito creditório recai sobre o contribuinte, conforme se direciona a jurisprudência desse Egrégio Conselho:

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007

PEDIDOS DE RESSARCIMENTO/RESTITUIÇÃO E DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. SUJEITO PASSIVO.

Em processos de ressarcimento, restituição e compensação, recai sobre o sujeito passivo o ônus de comprovar nos autos, tempestivamente, a natureza, a certeza e a liquidez do crédito pretendido. Não há como reconhecer crédito cuja natureza, certeza e liquidez não restaram comprovadas por meio de escrituração contábil-fiscal e documentos que a suportem.

(Processo nº 1080.725950/2011-05; Acórdão nº 3202-001.997; Relatora Conselheira Jucléia de Souza Lima; sessão de 21/08/2024)

Isso posto, nego provimento ao Recurso Voluntário neste tópico.

**Créditos Extemporâneos**

Até recentemente, esta Conselheira Relatora se posicionava no sentido de reconhecer o direito ao aproveitamento dos créditos apurados extemporaneamente, sem a necessidade de prévia retificação das obrigações acessórias, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da constituição do crédito das contribuições não cumulativas e fossem observados os demais requisitos legais (incluindo a inexistência de aproveitamento em outros períodos).

No entanto, em Sessão Extraordinária de 05 de setembro de 2025, a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais aprovou a Súmula CARF nº 231, com o seguinte enunciado:

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.

De acordo com o disposto no artigo 123, § 4º, do RICARF, as Súmulas do CARF deverão ser observadas nas decisões dos órgãos julgadores:

Art. 123. A jurisprudência assentada pelo CARF será compendiada em Súmula de Jurisprudência do CARF.

(...)

§ 4º As Súmula de Jurisprudência do CARF deverão ser observadas nas decisões dos órgãos julgadores referidos nos incisos I e II do caput do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Portanto, em observância ao enunciado da Súmula CARF nº 231, nego provimento ao Recurso Voluntário neste tópico.

### **Conclusão**

Pelo exposto, conheço do Recurso Voluntário, rejeito a preliminar e, no mérito, dou parcial provimento para:

1. reconhecer o direito ao crédito da contribuição não cumulativa sobre as despesas efetuadas com a aquisição de *pallets export*, revertendo a referida glosa.
2. reverter as glosas sobre despesas com frete interno contratado para transportar os insumos importados do local de desembarço aduaneiro até o estabelecimento industrial da Recorrente.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Joana Maria de Oliveira Guimarães**