



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10880.916043/2013-27</b>
<b>RESOLUÇÃO</b>	3101-000.563 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	23 de julho de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	LOUIS DREYFUS COMMODITIES AGROINDUSTRIAL S.A.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência**

## RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência, nos termos do voto da relatora.

*Assinado Digitalmente*

**Sabrina Coutinho Barbosa** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Gilson Macedo Rosenburg Filho** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Renan Gomes Rego, Laura Baptista Borges, Ramon Silva Cunha, Luciana Ferreira Braga, Sabrina Coutinho Barbosa, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

## RELATÓRIO

Elencados os principais pontos do despacho decisório que apreciou o pedido de ressarcimento da empresa, ora recorrente, bem como da manifestação de inconformidade ofertada, peço vênica para adotar o relatório do Acórdão Recorrido, infra reproduzido:

**Relatório**

Trata-se do Pedido de Ressarcimento nº 27763.94262.251012.1.5.09-5961 (fls. 266/275), no valor de R\$ 10.498.436,84, referente a créditos na apuração não cumulativa da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), auferidos no 1º trimestre de 2011, vinculados a receitas de exportação. A esse crédito a contribuinte vinculou Declarações de Compensação.

A Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária em São Paulo – Derat-SP, por meio do despacho decisório de fl. 2267, e com base na Informação Fiscal de fls. 2247/2266, deferiu em parte o pedido de ressarcimento, no montante de R\$ 1.255.527,52, e em consequência homologou parcialmente a compensação declarada no PER/Dcomp 02535.08979.050312.1.3.09-5458 e não homologou as compensações declaradas nos PER/Dcomps nº 30231.83364.280313.1.3.09-3867, nº 13787.79458.

280213.1.3.09-8674, nº 40002.96452.200313.1.3.09-6142, nº 01583.32971.050313.1.3.09-9980, nº 00392.34601.250313.1.3.09-7632, nº 40847.73531.120313.1.3.09-8960 e nº 24984.

50907.150313.1.3.09-5302.

Na citada Informação Fiscal o auditor fiscal assim descreveu as análises efetuadas:

#### BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS

(...)

17. De acordo com a descrição do processo produtivo apresentado pelo contribuinte, onde relata os principais bens utilizados na produção do suco de laranja, observamos existirem bens aplicados na produção que, apesar de fazerem parte do seu custo, não se enquadram no conceito de insumo previsto no art. 66, § 5º, I, “a”, da Instrução Normativa SRF 247/2002 e art. 8º, § 4º, I, “a”, da Instrução Normativa SRF 404/2004, por não exercerem ação direta sobre o produto fabricado. Listamos os principais abaixo:

- “- Quaternário de Amônia (Higienização dos caminhões);
- Solução de Soda Cáustica (Limpeza da área, linhas e equipamentos);
- Solução Alcalina (Limpeza de pisos e paredes);
- Graxa Food Grade (Eixos);
- Gás GLP (Empilhadeiras);
- Solução Ácida C500 (Limpeza dos Evaporadores)- Ácidos;
- Bases;
- Vidrarias;
- Reagentes químicos diversos;
- Bagaço de Cana (Geração vapor e energia elétrica);

- Óleo Combustível (Geração vapor);
- Lenha;
- Solução Alcoólica - Propileno Glicol - Amônia;
- Cal Virgem Micropulverizada (Correção de pH);
- Nitrofos”

(...)

24. Neste pleito, observa-se que na aquisição dos produtos identificados nas planilhas intituladas “Alíquota Zero”, anexas a este processo eletrônico, não houve pagamento da Contribuição do PIS nem da Cofins, pois tais produtos estão sujeitos à alíquota zero em toda a cadeia econômica, conseqüentemente, essa operação não gera direito ao crédito das contribuições em exame por pessoa jurídica sujeita ao regime não cumulativo das contribuições; ou seja, não existe crédito a ser mantido na cadeia produtiva.

25. No tocante à rubrica dos DACONs de nº 03 “Serviços Utilizados como Insumos”, apuramos os montantes passíveis de crédito extraído da memória de cálculo do contribuinte os valores correspondentes aos serviços alegados como passíveis de crédito, os quais anexamos a este processo com o nome de “SERVIÇOS TOTAIS”. Em seguida, excluimos desses totais os valores dos serviços não enquadrados no conceito de insumo previsto nas Instruções Normativas SRF 247/2002 e 404/2004, os quais anexamos a este processo sob o título de “SERVIÇOS TOTAIS GLOSA”.

26. CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. Após identificarmos no DACON do mês de março de 2011 que os valores informados na rubrica “02 - Bens Utilizados como Insumos” e “03 - Serviços Utilizados como Insumos” são muito superiores aos demais períodos de apuração analisados, intimamos o contribuinte a explicar a composição de tais valores, o qual nos respondeu tratar-se de uma apropriação extemporânea, ou seja, de períodos de apuração passados, desde o ano 2007, referente a aquisições de partes e peças de reposição de máquinas e equipamentos, bem como de serviços de manutenção dos mesmos. Apresentou uma planilha com informações analíticas contemplando todas as aquisições e uma amostragem documental de notas fiscais e comprovantes de pagamento, a qual anexamos a este processo sob os títulos de “CRÉDITO EXTEMPORÂNEO – LINHA 03 DACON MAR-2011”, “EXTEMPORÂNEO – LINHA 02 DACON MAR-2011 – PARTE I” e “EXTEMPORÂNEO – LINHA 02 DACON MAR-2011 – PARTE II”.

27. Os créditos do PIS e da Cofins devem ser apropriados no período determinado pelas normas que regem essas contribuições. Caso o sujeito passivo não o tenha feito, poderá apropriá-los a posteriori, desde que

retifique tanto os Demonstrativos de Apuração das Contribuições (Dacons) quanto as Declarações de Débitos e Créditos Federais (DCTFs) e Pedidos de Ressarcimento / Declarações de Compensação (PER/DCOMPs) referentes a cada um dos meses em que haja modificação na apuração das contribuições e desde que atenda aos demais requisitos da legislação de regência.

28. Essa matéria está disciplinada no art. 10 da Instrução Normativa RFB nº 1.015, de 5 de março de 2010, que aduz:

(...)

32. Permite-se a apropriação extemporânea dos créditos do PIS e da Cofins, desde que:

a) a apropriação dos créditos seja acompanhada da retificação dos respectivos Dacons, DCTFs e PER/DCOMPs;

b) não tenha decaído o direito do Contribuinte aos créditos ou à retificação das referidas declarações; e c) sejam atendidas as demais exigências da legislação de regência.

33. No presente caso, o contribuinte, apesar de haver respeitado o prazo decadencial, não obedeceu às demais exigências legais que lhe permitissem se creditar extemporaneamente, pois não retificou os respectivos DACONS, DCTFs e PER/DCOMPs. Desse modo, efetuamos a glosa integral de todos os valores informados no DACON do mês de março de 2011.

34. PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO. Além do impeditivo legal em relação ao crédito extemporâneo, os atos normativos que gerem a tomada de crédito sobre as aquisições de parte e peças de reposição também impõem restrições legais.

35. Os gastos empregados em manutenção de máquinas e equipamentos não geram direito a crédito das contribuições (PIS/COFINS) quando estes obrigatoriamente sejam inclusos no ativo imobilizado, como podemos concluir pelo entendimento expresso na Solução de Consulta nº 309, de 29 de Novembro de 2011:

(...)

36. O registro do ativo imobilizado é regulado pela Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 19.1.:

(...)

37. De acordo com o Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), em seu art. 301 do RIR/99 e art. 30 da Lei nº 9.249/95, pode ser lançado como custo ou despesa operacional o valor de aquisição de bens para o Ativo Permanente, cujo prazo de vida útil não ultrapasse um ano ou o valor

unitário seja inferior a R\$ 326,61. Nesses casos o adquirente já estará se creditando pela depreciação ou custo de aquisição dos bens.

38. Constatamos nos arquivos magnéticos de notas fiscais da IN SRF 86/2001 que as aquisições de partes e peças de reposição são destinadas ao ativo imobilizado, fato que demonstramos por meio dos anexos deste processo intitulados “PARTE E PEÇAS NO IMOBILIZADO”. Dessa forma, estando o contribuinte impossibilitado legalmente de tomar crédito sobre esses gastos, aplicamos a glosa integral sobre todos esses gastos, além da glosa sobre a apropriação extemporânea dos mesmos.

#### ENERGIA ELÉTRICA

39. Extraímos dos arquivos magnéticos de notas fiscais da IN SRF 86/2001 os valores mensais das faturas de energia elétrica consumida nos estabelecimentos da empresa e encontramos no mês de janeiro de 2011 um valor inferior ao informado no respectivo DACON. Assim sendo, consideramos como passível de crédito o montante existente nos arquivos magnéticos, cujo total se encontra anexo a este processo pela planilha “ENERGIA ELÉTRICA”.

#### ALUGUÉIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS

(...)

41. Na sistemática da não cumulatividade, podem ser descontados créditos em relação aos aluguéis de máquinas e equipamentos, desde que utilizados nas atividades da empresa.

42. Na memória de cálculo apresentada pelo contribuinte confirmamos que os montantes informados na rubrica dos DACONs tiveram como base os saldos mensais das contas contábeis “48102008 Aluguel de Equipamentos” e “48121003 Alug. de Equipamentos”. Porém, analisando-se o Livro Razão, identificamos despesas escrituradas nessas contas cuja natureza da despesa descrita impossibilita o enquadramento como aluguéis de máquinas e equipamentos, os quais transcrevemos os principais abaixo “

- SERVIÇO DE INSTALACAO E MONTAGEM;

- SERVIÇO DEDETIZACAO;

- SERVIÇO FOTOCOPIA;

- SERVIÇO LOCACAO BEM IMOVEL; -

SERVIÇO LOCACAO BEM MOVEL;

- SERVIÇO LOCACAO BEM MOVEL DESPESA;” ENCARGOS DE DEPRECIACÃO

44. O inciso VI do art. 3º das Leis nº 10.833 de 2003 e 10.637 de 2002 autorizam à pessoa jurídica sujeita à apuração da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS pelo regime não-cumulativo, que constituam crédito sobre a depreciação ou amortização de máquinas, equipamentos e

outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços. Vê-se que a aquisição de bens para o ativo imobilizado, por si só, não gera o direito ao crédito de PIS/PASEP e COFINS. O que possibilita a tomada de créditos é a depreciação ou a amortização desses bens incorrida no mês (§ 1º inciso III do art. 3º das Leis 10.833 de 2003 e 10637 de 2002) e utilizados nas atividades de fabricação de produtos destinados à venda (indústria), na prestação de serviços, e na locação de bens a terceiros.

(...)

45. De acordo com a memória de cálculo apresentada pelo contribuinte, identificamos que parte dos montantes informados na rubrica dos DACONS não são encargos de depreciação sobre bens do ativo imobilizado utilizados na produção de bens destinados à venda, mas sim sobre móveis, utensílios e computadores, sobre os quais aplicamos as glosas precisas, anexas a este processo com o nome de “DEPRECIÇÃO – RAZÃO - GLOSA”.

#### DEVOLUÇÕES DE VENDAS

46. A apropriação de créditos sobre devoluções de vendas somente ocorre quando este tipo de operação é tributável, ou seja, quando as vendas são realizadas no mercado interno tributado, como se depreende do art. 3º da Lei 10.833/2003:

(...)

47. Para que o contribuinte possa se creditar desta devolução, os seguintes requisitos devem ser atendidos:

- a) que seja uma devolução de venda;
- b) que a venda tenha integrado o faturamento do mês ou do mês anterior, tendo sido tributada conforme disposto na Lei respectiva contribuição.

48. Como decorrência, esse crédito deve ser tratado a parte já que deve existir uma relação direta entre a contribuição devida em razão da venda e a possibilidade de crédito em mesmo montante e tipo no caso de eventual devolução desta venda. Não há, portanto, que se falar em rateio proporcional nesta rubrica.

49. Verificamos que o contribuinte distribuiu tais valores entre as colunas de rateio dos mercados interno e externo, incorretamente.

50. Para verificarmos a correção dos valores, segregamos dos arquivos magnéticos de notas fiscais da IN SRF 86/2001 somente as devoluções de vendas ocorridas no mercado interno (vide anexos a este processo sob o título de “DEVOLUÇÕES DE VENDAS”) e em seguida aplicamos sobre os montantes calculados o percentual de rateio proporcional apenas das receitas do mercado interno tributadas.

## CRÉDITO PRESUMIDO DESCONTOS

63. Pelas análises efetuadas concluímos que estão corretos os cálculos do contribuinte, que utiliza saldos suficientes de crédito presumido de períodos anteriores.

## CONCLUSÃO

(...)

65. Considerando todo o exposto e tudo mais que no processo consta, proponho o DEFERIMENTO PARCIAL do Pedido de Ressarcimento constante do PER/DCOMP nº 27763.94262.251012.1.5.09-5961, de LOUIS DREYFUS COMMODITIES AGROINDUSTRIAL S/A, CNPJ 00.831.373/0001-04, referente ao saldo credor da COFINS INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA do 1º TRIMESTRE DE 2011, vinculado às receitas de exportação, no valor de R\$ 1.255.527,52.

Cientificada do despacho decisório em 11/09/2013 (fl. 2301), a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade em 11/10/2013 (fls. 2273/2285), na qual, em relação à glosa de créditos utilizados como insumos alega que:

☐ há evidente exagero na glosa de créditos utilizados como insumo, pois o auditor fiscal parte da premissa de que o direito ao desconto dos créditos está adstrito à aplicação dos bens em contato direto com os produtos resultantes do processo produtivo;

☐ os produtos Quaternário de Amônia, Solução de Soda Cáustica e Solução Alcalina são utilizados para garantir estado de sanidade apropriado às frutas (laranja e limão) recebidas na fábrica. Após procedimentos de análise e da variedade das frutas, estas são enviadas para os silos, onde são utilizados os produtos acima referidos, para adequado armazenamento das frutas nos silos. Esse procedimento garante que as frutas armazenadas permaneçam em condições apropriadas para posterior industrialização;

☐ o bagaço de cana e óleo combustível são essenciais à cogeração de energia. Por meio da queima do bagaço de cana em caldeiras, ocorre a geração de vapor superaquecido que é enviado para uma turbina que aciona o gerador de energia, distribuindo para a fábrica. Após o acionamento da turbina o mesmo vapor também é utilizado nos controles térmicos da fábrica. No mesmo sentido, o óleo combustível e a lenha são utilizados na geração de energia;

☐ com relação à Solução Alcoólica, Polipropileno Glicol e Amônia, estão ligados à etapa de resfriamento do suco produzido, bem como no resfriamento das câmaras frigoríficas (tank farm e tambores). Essa fase é essencial para que o produto final esteja em condições hábeis de apresentação;

☐ o gás GLP é utilizado nas empilhadeiras que fazem a elevação dos tambores onde o suco é acondicionado, para posterior comercialização;

☐ a Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio de atos normativos, tem restringido indevidamente o rol de insumos para fins de desconto de créditos

na apuração da Cofins no regime não cumulativo. Bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviço são todos aqueles bens e serviços essenciais para o desenvolvimento da atividade da empresa, devendo ser entendidos todos os custos diretos ou indiretos incorridos para a produção de bens e serviços de produção, abrangendo também outras despesas consideradas como essenciais para o desenvolvimento da atividade da empresa;

☐ o Carf, por meio da 2ª Turma da 2ª Câmara decidiu no processo administrativo nº 11020.001952/2006-22 pelo alargamento do conceito de insumo que gera direito a créditos de PIS/Pasep e Cofins no regime não cumulativo;

☐ com referência ao crédito de março/2011, referente a aquisições de partes e peças de reposição de máquinas e equipamentos, bem como de serviços de manutenção dessas máquinas e equipamentos, desde 2007, as normas insertas no art. 10 da Instrução Normativa RFB nº 1.015, de 1010, em nenhum momento impõem a obrigação de retificar o Dacon referente aos meses em que ocorreram as aquisições de bens ou serviços objeto dos créditos apropriados extemporaneamente. Referido artigo trata das condições gerais em que o Dacon pode ser retificado;

☐ o auditor fiscal não questiona o direito da contribuinte quanto ao crédito apropriado, mas a forma pela qual o crédito foi apropriado, qual seja, extemporaneamente em março/2011, quando, em seu entendimento, deveria ter sido apropriado mediante a retificação do Dacon dos meses anteriores, desde 2007. Isso implica em atribuir maior valor à forma que ao conteúdo, em detrimento do próprio direito, o que é medida inaceitável;

☐ o relatório de notas fiscais extraído do arquivo magnético gerado de acordo com a Instrução Normativa SRF nº 86, de 2001, demonstra que parcela das partes e peças desse crédito relativo a março/2011 foi integrada ao ativo imobilizado. Elas foram certamente consideradas como parte de seu ativo imobilizado, não formando, assim, a base de cálculo informada na linha "bens utilizados como insumos". No entanto, parcela das aquisições de partes e peças para reposição não foi integrada ao ativo imobilizado. Ao contrário, foram contabilizadas diretamente em conta de despesas operacionais, com observância dos limites e condições previstos nos artigos 301 e 346 do Regulamento do Imposto de Renda. Logo, estava autorizada a descontar créditos de forma imediata, ou seja, a partir do período de apuração em que ocorreu o registro da aquisição, tendo em vista o enquadramento na situação prevista na alínea "a", inciso I, § 4º, art. 8º, da IN-SRF 404, de 2004.

A manifestante disse ainda que, dentro de trinta dias, iria apresentar memórias de cálculo das diferenças, tendo em vista a dificuldade que teria encontrado para identificar, dentro dos autos, todos os detalhes das exclusões dos demais bens e serviços glosados.

Em relação à energia elétrica do mês de janeiro/2011, alegando dificuldade para identificar a origem da desconsideração, a contribuinte também disse que apresentaria, dentro do prazo de trinta dias, esclarecimento e documentos complementares.

De igual modo em relação ao aluguel de máquinas e equipamentos e ao rateio das receitas ela disse que apresentaria esclarecimentos e documentos complementares no prazo de trinta dias.

A interessada termina sua manifestação de inconformidade requerendo, se não acolhidas suas alegações, a realização de diligência com vistas à correta aferição do crédito pleiteado.

Em 10/02/2014, a contribuinte apresentou complementação a sua manifestação de inconformidade (fls. 2316/2333), na qual, além de ratificar as alegações de sua manifestação original, alega em relação à glosa de crédito referentes a insumos que:

☐ todos aqueles bens cuja aquisição foi considerada no cálculo do seu crédito da Cofins estão relacionados intrinsecamente com seu processo produtivo. Não é preciso grandes debates para se verificar que, por exemplo, a solução de soda cáustica é utilizada na sanitização dos silos para garantir o adequado armazenamento das frutas adquiridas, as quais são utilizadas em seu processo produtivo;

☐ o mesmo raciocínio vale para o bagaço de cana e óleo combustível, os quais são essenciais à cogeração de energia. Por meio da queima do bagaço de cana em caldeiras, ocorre a geração de vapor superaquecido que é enviado para uma turbina que aciona o gerador de energia, distribuindo-a para a fábrica. Após o acionamento da turbina o mesmo vapor também é utilizado nos controles térmicos da fábrica. No mesmo sentido, o óleo combustível e a lenha são utilizados na geração de energia. Resta clara, pois, a relação direta de tais bens com o processo produtivo;

☐ não encontrou, mesmo após nova análise dos autos, o anexo mencionado pela fiscalização que denotaria os motivos que levaram à desconsideração das despesas com aquisições de partes e peças, da base de cálculo dos créditos da Cofins relativos ao 1º Trimestre de 2011, motivo pelo qual fica demonstrada a necessidade da conversão do julgamento em diligência fiscal, para que se traga aos autos, não apenas o referido anexo, sendo respeitados os princípios do contraditório e da ampla defesa, mas também para que seja revisado o próprio trabalho da fiscalização;

☐ como demonstram as fls. 867 a 2.226 dos autos, bem assim as notas fiscais ora anexadas, a requerente não incluiu na linha de "bens utilizados como insumos", valores referentes a partes e peças integradas em conta de ativo imobilizado, mas, sim, valores referentes a partes e peças cujas notas fiscais foram registradas nos CFOP 1.556, 2.556, 1.407 e 2.407, que correspondem a

entradas de material de uso e consumo aplicados no processo produtivo e não a entradas para o ativo imobilizado, como equivocadamente afirma a fiscalização;

☐ o fato de ter adquirido bens (partes e peças ou não) direcionados ao seu ativo imobilizado, operações extremamente comuns para o exercício de suas atividades, e registrado as notas fiscais dessas aquisições nos CFOP 1.551, 2.551, 1.406 e 2.406, não significa dizer que considerou os respectivos valores na base de cálculo do crédito. Também não significa dizer que todas as aquisições de partes e peças tenham sido direcionadas para a conta de ativo imobilizado, conforme demonstram os documentos juntados aos autos;

☐ a Cosit, por meio da Solução de Consulta nº 16, de 2013, manifestou entendimento no sentido de que os valores relativos à aquisição de partes e peças podem ser incluídos nas bases de cálculos dos créditos fiscais da Cofins e da contribuição ao PIS/Pasep não cumulativos. O caso dos autos é exatamente o mesmo objeto dessa consulta, pois as partes e peças adquiridas e consideradas pela manifestante no cômputo de seus créditos não se referem a aquisições de bens integrados a seu ativo imobilizado, mas de partes e peças utilizadas na manutenção de suas atividades;

☐ a fiscalização promoveu a glosa indevida de créditos por levar em conta conceitos de insumos extraídos da legislação do IPI, assim como das Instruções Normativas SRF nº 247, de 2002, e nº 404, de 2004, ao desconsiderar, da base de cálculo, os montantes de R\$ 165.054,72 no mês de janeiro 2011, e R\$ 68.408.308,69 no mês de março 2011, o que, evidentemente, deve ser revisto, conforme orientação que vem sendo adotada pelo Carf, mediante diligência fiscal, a qual se prestará a rever, inclusive e se for o caso, o processo produtivo da requerente e a relação direta dos bens em questão dentro da sua cadeia de produção.

Em relação à glosa referente a serviços utilizados como insumos a manifestante afirma que não encontrou a memória de cálculo nomeada "SERVIÇOS TOTAIS GLOSA", na qual seria possível verificar quais os serviços que não foram considerados insumos, o que impossibilitaria mais uma vez o exercício do amplo direito de defesa. Por essa razão, reitera seu pleito de diligência. De todo modo, ela

aproveita a oportunidade para ratificar a correção no seu cálculo dos créditos da COFINS, utilizando-se da integralidade das despesas com os serviços constantes da linha 3 do DACON do 1º Trimestre de 2011. E essa ratificação se dá de maneira geral, justamente, pelo fato de que a Requerente não teve conhecimento - frise-se, pela falta de informação fiscal nos autos - das despesas com serviços glosadas pela Fiscalização.

38. Então, por exemplo, serviços de transporte de bagaço de cana desde as usinas fornecedoras até as fábricas; serviços de transporte de frutas desde os pomares até as fábricas; serviços de pulverização aérea dos pomares de frutas; serviços de recauchutagem de pneus utilizados nas máquinas

agrícolas; serviços de manutenção das máquinas agrícolas; serviços de terraplenagem na preparação de áreas agricultáveis; serviços de industrialização por encomenda; serviços de instalação e montagem de máquinas industriais, entre outros, de fato, consistem em etapas importantes e intrinsecamente ligadas ao processo produtivo da Requerente, motivo pelo qual é totalmente legal a inclusão de tais despesas na base de cálculo dos créditos da COFINS em comento.

39. E, aqui, tal como no tópico anterior, não há que se falar na limitação dos créditos relativos às despesas com os serviços, com base nas Instruções Normativas SRF 247/2002 e 404/2004, pelo que como visto no tópico acima, o conceito de insumo dado pela legislação de regência da COFINS e contribuição ao PIS não-cumulativos, é muito mais amplo e abrange todos os insumos/serviços que estejam, de alguma forma, relacionados ao processo produtivo das empresas, tais como os serviços tomados pela Requerente - diretamente relacionados - motivo pelo qual a integralidade da respectiva despesa deve ser incluída na base de cálculo dos créditos da COFINS ora buscados.

No que tange aos créditos de aquisição de energia elétrica no período de apuração janeiro/2011, a manifestante alega que:

☐ a divergência ocorre porque o auditor fiscal não considerou todas as notas fiscais a esse título, tal como, por exemplo, a nota fiscal de aquisição de energia elétrica nº 500 (CFOP 6.252) do fornecedor Ombreiras Energética S.A, anexada aos autos. Veja-se que essa nota fiscal foi emitida pelo fornecedor dentro do mês de dezembro/2010, mas foi lançada dentro do mês de janeiro de 2011;

☐ ao analisar os créditos com base nos arquivos magnéticos, a fiscalização adotou como premissa o mês de emissão da nota fiscal, o que não corresponde, necessariamente, ao mês do lançamento fiscal e contábil da referida despesa. Essa falta não impede que a despesa em comento seja utilizada na apuração de créditos em janeiro/2011, pois, além de se tratar de mero dever instrumental, este não interfere em nada no reconhecimento do crédito seja em dezembro, seja em janeiro;

☐ além de a legislação de regência ser expressa no sentido de que os créditos da Cofins devem ser apurados observando-se as despesas incorridas no mês – o que, de plano, demonstra a correção no lançamento no Dacon no mês de assunção da despesa (janeiro de 2011) por mais que a respectiva nota fiscal tenha sido emitida no mês anterior – os referidos créditos não aproveitados em um mês, podem sê-lo nos meses subsequentes, ficando, também por isso, comprovado que não será a divergência entre o mês de emissão da nota fiscal e o mês de lançamento da respectiva despesa no Dacon que impedirá o desconto de crédito;

☐ esses fatos, por si só, justificam a conversão do julgamento do presente processo em diligência, para que se analisem os créditos aqui pleiteados de

acordo com a metodologia adotada pela contribuinte, qual seja, apuração com base no mês em que a respectiva despesa foi incorrida e assumida.

Quanto às glosas referentes às despesas com aluguéis de máquinas e equipamentos, a manifestante alega que não encontrou a planilha que teria sido elaborada pelo auditor fiscal, que, se existente, denotaria os motivos que levaram à desconsideração de parte dessas despesas da base de cálculo dos créditos da Cofins relativos ao 1º Trimestre de 2011, motivo pelo qual, segundo ela, mais uma vez, ficaria demonstrada a necessidade da conversão do julgamento em diligência, em prestígio aos princípios do contraditório e da ampla defesa. Ela afirma ainda que, da forma como está lançada a argumentação do auditor fiscal, torna-se impossível oferecer sua defesa em face da referida glosa.

A manifestante alega ainda que o procedimento administrativo está pautado pela busca da verdade material e, no caso concreto, para que referido direito seja levado a efeito, devem ser afastadas supostas e alegadas divergências formais/procedimentais, especialmente porque está cabalmente comprovada, por exemplo, a despesa incorrida com energia elétrica, necessária ao seu processo produtivo, como demonstra a nota fiscal e planilha relativas aos lançamentos no Dacon do período em questão. Diz também que para esse direito ser levado a efeito, o auditor fiscal deve proceder à revisão de toda a documentação fiscal dela, inclusive referente a todos os insumos/serviços considerados na apuração do crédito, que são úteis e relacionados a seu processo produtivo. Com isso, reitera seu pleito de que o julgamento seja convertido em diligência.

A última alegação da interessada diz respeito aos percentuais de rateio de receitas do período de apuração janeiro/2011. Segundo ela, não existe, no relatório fiscal, nenhuma consideração a respeito da maneira pela qual o auditor fiscal estabeleceu seu rateio, motivo pelo qual a manifestante confirma os percentuais de rateio por adotados, conforme informações extraídas do seu balancete mensal, consolidada em planilha anexada aos autos: 8,44% - mercado interno operações tributadas; 0,74% - mercado interno operações não tributadas; e 90,82 % receita de exportações.

Ao final, a contribuinte, além de reiterar mais uma vez o pedido de diligência, requer que seja considerada totalmente procedente sua manifestação de inconformidade, solicitando ainda que, por economia processual, este processo seja analisado em conjunto com o de nº 10880.916042/2013-82, no qual foi pleiteado ressarcimento de PIS/Pasep não cumulativo exportação, tendo em vista que se refere ao mesmo período e estão presentes as mesmas questões de direito e de fato.

Conforme despacho anexado às fls. 2466/2468, o presente processo administrativo foi, em 01/06/2016, baixado em diligência, para que o auditor fiscal (i) anexasse as planilhas citadas na Informação Fiscal; (ii) justificasse ou retificasse os percentuais de rateio considerados para janeiro/2011; e (iii)

elaborasse demonstrativo das diferenças de créditos apuradas em relação àqueles informados no Dacon, discriminando os totais de cada glosa.

Ao final da diligência, o auditor fiscal, no despacho juntado às fls. 2485/2494, informa:

2. Com relação ao item 1 à fl. 2.467 do Despacho da DRJ/SP, esclarecemos que as glosas descritas no parágrafo 24 da Informação Fiscal (fl. 2.254), referentes aos bens adquiridos com alíquota zero das Contribuições para o Pis/Pasep e a Cofins, não foram aplicadas sobre as bases de cálculo dos meses de janeiro/2011 e fevereiro/2011, mas somente sobre o mês de março/2011.

3. A fim de apurarmos a base de cálculo de março/2011 dos bens utilizados como insumos passíveis de crédito, inicialmente glosamos o crédito extemporâneo descrito no parágrafo 26 da Informação Fiscal (fl. 2.254), cujo montante, no valor de R\$ 68.301.023,21 (anexo às fls. 2.483/2.484 contendo arquivo compactado em 2 volumes no formato “.Rar”), implicaria numa glosa superior ao que foi aplicada na Informação Fiscal, porém, identificamos nos arquivos magnéticos entregues pelo contribuinte no formato da IN SRF 86/2001, por meio do aplicativo “CONTÁGIL”, uma relação de bens adquiridos para industrialização e combustíveis, no montante de R\$ 2.857.417,92 (fls. 383/386).

Dentre esses bens relacionados, identificamos e glosamos bens sujeitos à alíquota zero das Contribuições para o Pis/Pasep e a Cofins, no montante de R\$ 813.629,53 (fls. 126/127). Portanto, o valor reconhecido por esta fiscalização foi R\$ 2.857.417,92 ( - ) R\$ 813.629,53 = R\$ 2.043.788,39.

4. Com relação ao parágrafo 25 da Informação Fiscal (fl. 2.254), citado no item 1 à fl. 2.467 do Despacho da DRJ/SP, esclarecemos que as glosas descritas, referentes aos serviços não enquadrados no conceito de insumo previsto nas Instruções Normativas SRF 247/2002 e 404/2004, os quais anexamos a este processo sob o título de “SERVIÇOS TOTAIS GLOSA”, estão localizadas conforme o seguinte:

- a) Janeiro/2011. Encontram-se juntadas aos autos às fls. 2.229;
- b) Fevereiro/2011. Encontram-se juntadas aos autos às fls. 2.239/2.240;
- c) Março/2011. A fim de apurarmos a base de cálculo passível de crédito, inicialmente glosamos o crédito extemporâneo descrito no parágrafo 26 da Informação Fiscal (fl. 2.254), no montante de R\$ 57.698.709,19 (fls. 485/866). Após, sobre a base de cálculo informada na planilha do contribuinte às fls. 2.241/2.244, aplicamos a glosa dos serviços listados na planilha às fls. 2.245/2.246)

5. No tocante ao item 1 à fl. 2.467 do Despacho da DRJ/SP, esclarecemos que as glosas descritas no parágrafo 38 da Informação Fiscal (fl. 2.258), mais especificamente nos parágrafos 34 a 38 (fls. 2.256/2.258), CONSIDERAMOS NULAS as fundamentações expostas, pois foram inseridas erroneamente às fls. 2.256/2.258 da Informação Fiscal. Elas não têm relação causal com o crédito objeto deste processo, além de não terem sido objeto de glosas, que se restringiram somente à apropriação indevida de crédito extemporâneo.

(...)

7. Quanto ao item 1 à fl. 2.467 do Despacho da DRJ/SP, informamos a localização das planilhas contendo as glosas descritas no parágrafo 43 da Informação Fiscal (fl. 2.259), referentes aos aluguéis de máquinas e equipamentos.

8. Inicialmente anexamos as planilhas fornecidas pelo contribuinte contendo a composição dos valores das bases de cálculos mensais informadas nas fichas 06A e 16A dos DACONs do 1º trimestre de 2011:

a) Janeiro/2011, fls. 2.469/2.470;

b) Fevereiro/2011, fls. 2.471/2.474;

c) Março/2011, fls. 2.475/2.478;

d) Saldos contábeis do Livro Razão do trimestre, fl. 2.479.

9. Em seguida anexamos as planilhas contendo as glosas aplicadas por esta fiscalização, extraídas das planilhas fornecidas pelo contribuinte (item 7):

a) Janeiro/2011, fl. 2.480;

b) Fevereiro/2011, fl. 2.481;

c) Março/2011, fl. 2.482.

10. Relativamente ao parágrafo 45 da Informação Fiscal (fl. 2.260), citado no item 1 à fl. 2.467 do Despacho da DRJ/SP, informamos que as glosas referentes aos encargos de depreciação se encontram na planilha juntada à fl. 121, aplicadas sobre as bases de cálculos informadas pelo contribuinte à fl. 120.

11. Item 2 à fl. 2.467 do Despacho da DRJ/SP. A fim de verificarmos as alegações do contribuinte quanto aos índices de rateio aplicados, refizemos as análises das rubricas das Fichas 06A (fl. 183) e 16A (fl. 196) do DACON de janeiro/2011. (...)

(...)<sup>1</sup>

2. Em seguida, calculamos os índices de rateio com base nas rubricas do DACON e constatamos que estão corretos os índices percentuais apontados pelo contribuinte na sua Manifestação de Inconformidade: 8,44% -

mercado interno operações tributadas; 0,74% - mercado interno operações não tributadas; e 90,82 % receita de exportações, conforme quadro seguinte:

(...)

13. Passo seguinte, reconstruímos as rubricas do DACON aplicando as glosas expostas neste Despacho de Diligência e adotando os índices de rateio retificados:

(...)

14. Em atendimento ao item 3 à fl. 2.468 do Despacho da DRJ/SP, elaboramos os quadros comparativos entre os créditos analisados no trimestre e os informados nos Dacons, com os totais de cada glosa:

(...)

15. Retificados os créditos de janeiro/2011, refizemos o cálculo do crédito passível de ressarcimento/compensação do 1º trimestre de 2011:

<b>Cofins Export./1º Trim. 2011</b>	<b>Janeiro</b>	<b>Fevereiro</b>	<b>Março</b>	<b>Total</b>
Crédito reconhecido	469.206,57	364.401,82	581.738,95	1.415.347,35
Descontos efetuados	0,00	0,00	0,00	0,00
Crédito Passível de ressarcimento/compensação	469.206,57	364.401,82	581.738,95	1.415.347,35

Cientificada do resultado da diligência em 03/08/2016 (fl. 2497), a contribuinte apresentou a manifestação de fls. 2502/2507, na qual alega:

Note-se que, em relação às rubricas de bens e serviços utilizados como insumos, a equipe de fiscalização manteve as glosas efetuadas para o mês de março nos montantes, respectivos, de R\$ 68.408.308,69 e R\$ 57.698.709,19, cujos montantes referem-se ao lançamento de valores efetuados de forma extemporânea, sendo que para estas glosas a Recorrente mantém suas razões de inconformismo apresentadas em sua manifestação de inconformidade.

Ainda em relação à rubrica de serviços utilizados como insumos, a equipe de fiscalização também manteve as glosas nos valores de R\$ 107.274,83, R\$ 399.720,98 e R\$ 325.397,10, referentes aos meses de janeiro, fevereiro e março de 2011, conforme fls. 2229, 2239/2240 e 2245/2246.

Observe-se, no entanto, que não só a informação fiscal de fls. 2247/2266, como também as planilhas juntadas às folhas acima destacadas, não apresentam nenhuma justificativa para as glosas dos serviços utilizados pela Recorrente como insumos.

Isto porque, em momento algum a equipe de fiscalização descreveu qual o tipo de serviço foi objeto de glosa e, muito menos, apresentou uma justificativa razoável para indeferir o crédito de PIS/COFINS sobre tais

serviços, razão pela qual se deve reconhecer a nulidade do despacho ora recorrido.

Já em relação à rubrica relacionada às despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos, observe-se que a equipe de fiscalização manteve a glosa dos valores de R\$ 209.315,23 (janeiro/2011), R\$ 65.122,55 (fevereiro/2011) e R\$ 82.970,48 (março/2011).

No entanto, mais uma vez a equipe de fiscalização não apresentou nenhuma justificativa para manter a glosa dos valores referentes a esta rubrica, impedindo, assim, que a Recorrente exercesse o contraditório, o que também torna nulo o presente despacho decisório.

Por fim, o mesmo se verifica em relação às glosas efetuadas pela fiscalização em relação aos créditos apropriados pela Recorrente sobre os encargos de depreciação dos bens do ativo imobilizado, cujos montantes glosados foram R\$ 11.308,63 (janeiro/2011), R\$ 11.308,63 (fevereiro/2011) e R\$ 11.308,63 (março/2011), uma vez que a equipe de fiscalização também não apresentou nenhum argumento que justificasse a glosa destes valores.

Desta forma, em relação às glosas mantidas pela equipe de fiscalização, a Recorrente reitera todos os argumentos de defesa apresentados em sua manifestação de inconformidade, requerendo, novamente, que esta DRJ reforme o despacho decisório ora recorrido.

Travada a lide sobre o conceito de insumos e sua implicação na atividade operacional da recorrente, restou decidido pelo juízo *a quo* o parcial provimento de sua inconformidade sendo restabelecido parte do crédito do PIS/Pasep, decisão assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/03/2011

INSUMOS. CRÉDITOS. CONCEITO.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (STJ, Recurso Especial nº 1.221.170/PR)

CRÉDITO. ALUGUEL DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. ATIVIDADE DA EMPRESA.

Gera direito a crédito na apuração da Cofins não cumulativa o aluguel de máquinas e equipamentos, desde que estes sejam utilizados nas atividades da empresa.

CRÉDITO. DEPRECIAÇÃO. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO.

Somente geram direito a crédito na apuração da Cofins não cumulativa os encargos de depreciação sobre bens do ativo imobilizado adquiridos ou fabricado

para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. ÔNUS DA PROVA.

O ônus da prova do crédito tributário pleiteado em pedido de ressarcimento é da contribuinte. Não sendo essa prova produzida nos autos, indefere-se o pedido e não se homologa a compensação a ele vinculada.

ERRO. APURAÇÃO DE CRÉDITO.

Constatado erro na apuração de crédito a ressarcir, a diferença a favor da contribuinte deve ser reconhecida.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Intimada, a recorrente interpôs recurso voluntário para discutir as matérias afetas a(o):

III – DO DIREITO

II.1 – DOS BENS UTILIZADOS COMO INSUMO

II.2 – DOS SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS

II.3 - DA EXCLUSÃO DE VALORES REFERENTES A DESPESAS COM ENERGIA ELÉTRICA

II.4 – DA EXCLUSÃO DE VALORES REFERENTES A DESPESAS COM ALUGUÉIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS

II.5 - ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO SOBRE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO

II.6- DO CRÉDITO EXTEMPORÂNEO

II.6.A – AUSÊNCIA DE PREJUÍZO AO ERÁRIO

Sob minha relatoria, os autos foram incluídos para julgamento.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira **Sabrina Coutinho Barbosa**, Relatora.

Cumpridos os requisitos formais necessários de validade do recurso voluntário interposto pela recorrente, decido pelo seu conhecimento e processamento.

Os créditos têm como origem os custos e despesas incorridos sobre bens para revenda; bens e serviços utilizados como insumos; crédito presumido; fretes sobre insumos, transferências e vendas; energia elétrica; ausência do conhecimento de transporte (CT-e) nas subcontratações; e créditos extemporâneos.

Os motivos que embasam o indeferimento de parcela do crédito da contribuição pela fiscalização estão firmados na legislação que instituiu o regime não cumulativo das contribuições ao PIS e a COFINS e no memorial descritivo das operações que compuseram a base de cálculo do crédito.

Antes de enfrentar qualquer glosa incorrida no procedimento fiscal, de já, entendo que o processo não está maduro para julgamento em relação ao crédito utilizado em outros períodos e ao crédito extemporâneo, a demandar conversão do julgamento em diligência para confirmação da certeza e liquidez do crédito pelas seguintes razões:

- (i) A fiscalização não examinou a natureza e origem do crédito apurado em período diverso, apenas afirma que estariam prescritos ou já utilizados pela recorrente em PER/DCOMP;
- (ii) A DRJ sustenta a falta de provas pela recorrente em relação aos montantes irregularmente considerados pela fiscalização e defesa quanto a não utilização dos créditos prescritos;
- (iii) Para fruição dos créditos extemporâneos, a DRJ afirma a imprescindibilidade da retificação das obrigações acessórias (DACON/EFD-Contribuições e DCTF; e,
- (iv) A recorrente argumenta dispensa da referida retificação.

No que diz respeito ao crédito extemporâneo, consabido que o § 4º do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, autoriza a apuração do crédito incorrido no mês ou a destempo, circunstância reconhecida pela DRJ. Não existe outra condição, para tanto, como a retificação das obrigações acessórias.

A conclusão é confirmada pela leitura do Guia Prático da Escrituração Fiscal – EFD-Contribuições e do Manual de Perguntas e Resposta da Secretaria da Receita Federal. Nos documentos, a retificação da escrituração da EFD-Contribuições consta como preferível e, uma vez carente, as operações serão registradas em campos próprios, restando válido o cumprimento do prazo decadencial do crédito e a sua segregação com registro para cada mês do período passado, sendo indicado o tipo, a data de constituição e a utilização integral ou parcial, nos Campos 07 e 02 da atual escrituração.

Outro ponto que merece destaque envolve à modalidade de apropriação do crédito eleita pela contribuinte, hipóteses contidas no § 8º do art. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002.

A determinação da forma em que o crédito será apropriado é importante quando diante do crédito extemporâneo, uma vez que a extemporaneidade é vista no rateio proporcional, afastada na apropriação direta, justamente pelo fato de que, nesta modalidade, a escrituração da despesa ocorre, obrigatoriamente, no mês da receita.

Seguindo à legislação e à orientação da Receita Federal, essa despesa será computada em abril de 2012, isto é, na data em que a receita foi gerada e, por essa razão, o crédito não configura o chamado extemporâneo.

Peço vênia para colacionar orientação da Receita Federal:

Registro 1101: Apuração de Crédito Extemporâneo - Documentos e Operações de Períodos Anteriores – PIS/Pasep

Deve ser ressaltado que o crédito apurado no período da escrituração pelo método de apropriação direta (Art. 3º, § 8º, da Lei nº 10.637/02), referente a aquisições, custos e despesas incorridos em períodos anteriores ao da escrituração, não se trata de crédito extemporâneo, se a sua efetividade só vem a ser constituída no período atual da escrituração.

Portanto, a depender da forma adotada pela recorrente não há que se falar em crédito extemporâneo (§ 4º), mas, sim, custos e despesas efetivados no período atual da escrituração pelo método de apropriação direta o que, reitera a oposição de retificação das obrigações acessórias.

Assim, os critérios necessários a serem observados na apuração do crédito extemporâneo:

- a) método de apropriação dos créditos (direta ou rateio);
- b) prazo decadencial, a contar da aquisição, (inciso I, § 1º), devolução (inciso IV, § 1º), ou incidência (incisos II e III, § 1º), dos insumos;
- c) segregação dos créditos com os do período atual, necessária indicação do tipo do crédito, data de constituição e se houve utilização parcial ou total, em campos próprios na escrituração contábil-fiscal; e,
- d) exame da certeza e liquidez dos créditos à luz das leis em vigor levando-se em consideração inclusive, o sistema verticalizado da cadeia produtiva e o teste de subtração adotado pelo Superior Tribunal de Justiça.

Voltando ao caso concreto, como visto não foi indicado pela fiscalização o(s) mês(es) de constituição do crédito (quando efetivamente ocorreu a aquisição dos bens ou contratação dos serviços), o tipo de insumos (qual o bem e/ou o serviço), se ocorreu utilização integral ou parcial do crédito tampouco, enfrentou a certeza e liquidez dos créditos (art. 3º das leis do PIS e da COFINS) e o prazo decadencial para apuração do crédito extemporâneo.

Não bastasse, a recorrente sustenta que o prazo de prescrição para o cômputo do crédito inicia-se com o emprego do insumo no seu processo produtivo, momento no qual é gerado o crédito. Ainda, sustenta que não há prescrição para créditos acumulados na conta gráfica uma vez que são transferidos para os períodos subsequentes, da seguinte forma:

Ora, em função de suas atividades, a Recorrente, sujeita-se ao recolhimento de várias exações de competência da Receita Federal do Brasil, bem como é detentora de créditos fiscais, respectivamente de PIS e de COFINS.

Via de regra, estes créditos fiscais de PIS e COFINS são escriturados mês a mês, e são somados a saldos a utilizar no atual período de escrituração ou em períodos anteriores, mediante desconto, compensação ou ressarcimento, restando saldos a utilizar em períodos posteriores.

Utilizando-se desta sistemática, a Recorrente constitui e é detentora de saldo credor de PIS e de COFINS, nos períodos ora analisados, quais sejam referentes aos anos-calendários de 2015 e 2016 até hoje.

Desta forma, a Fiscalização ao proceder com o indeferimento do Pedido de Ressarcimento, ao invés de exigir os valores antecipados em razão da Portaria MF nº 348, de 2010, deveria recompor o controle de utilização de créditos, visto que a empresa é detentora de saldo credor de PIS e de COFINS.

Ademais, também caberia a Fiscalização realizar esta recomposição, em respeito a princípio da verdade material.

Na mesma linha das razões expostas antes, entendo que o crédito deve ser apreciado pela fiscalização.

Nesse sentido, afastada a justificativa inaugural e sendo necessário a investigação do nascedouro do crédito objeto do presente auto de infração em especial, com fins de preservar a segurança jurídica e o contraditório e a ampla defesa, que voto pela conversão do julgamento em diligência para que a Unidade de Origem:

- a) Indique a origem e natureza dos créditos apurados em período anterior ao ora analisado, informe a data de origem e confirme se foram aproveitados em outros períodos;
- b) Elabore planilha com indicação da origem (data de emissão da nota fiscal e data da efetiva aplicação/uso dos serviços adquiridos), e da natureza do crédito extemporâneo levando-se em conta os registros nos campos 1100/1101 (PIS) e 1500/1501 (COFINS) da EFD-Contribuições;
- c) Informe se houve retificação das obrigações acessórias pela recorrente;
- d) Confirme se os créditos foram apropriados em outros períodos e se foi escriturado no prazo de 05 anos;
- e) Indique se os serviços são essenciais ou necessários ao processo produtivo da recorrente, de acordo com o teste de subtração e da IN RFB nº 2.121/22;
- f) Intime a recorrente para apresentar esclarecimentos e documentos relativos aos insumos registrados extemporaneamente bem como, apurados em períodos anteriores de modo que possibilite os trabalhos da fiscalização;

- g) Finalizado o trabalho, elabore relatório fiscal conclusivo com a recomposição da base de cálculo do PIS e da COFINS e indique os ajustes nos valores atuados, sendo o caso;
- h) Cientifique a recorrente do resultado da diligência, concedendo-lhe prazo de 30 (trinta) dias para que, a depender, apresente manifestação ou impugnação (art. 15 do Decreto nº 70.235/72);
- i) Após, sejam os autos devolvidos a esta Relatora para que seja dado prosseguimento ao julgamento.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Sabrina Coutinho Barbosa**