



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10880.916081/2013-80
ACÓRDÃO	3302-015.635 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CTVA PROTEÇÃO DE CULTIVOS NLTD
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

NÃO-CUMULATIVIDADE. MONOFASIA. INSUMOS. GERAÇÃO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

A aquisição de bens sujeitos ao regime monofásico gera direito a créditos da não-cumulatividade se utilizados como insumos na produção de bens e serviços pelo comprador.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. APROVEITAMENTO. CONDIÇÕES.

Os créditos da não-cumulatividade referentes a períodos anteriores ao analisado somente podem ser aproveitados se devidamente apurados e informados nº Dacon, com sua retificação dentro do prazo prescricional.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. DEPRECIAÇÃO. CONDIÇÕES.

Somente geram créditos vinculados à depreciação máquinas e equipamentos incorporados ao imobilizado da empresa e utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços.

PEDIDO DE PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, (i) por maioria de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo dos itens (i.1) bens e serviços para revenda, (i.2) armazenagem; (i.3) fretes e (i.4) aluguel, não suscitados na manifestação e em relação aos quais se operou a preclusão consumativa, vencidas as Conselheiras Louise Lerina Fialho e Francisca das Chagas Lemos, que votaram pelo conhecimento em razão do Princípio da Verdade Material; e, na parte conhecida, (ii) por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de diligência/perícia e, no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário

Assinado Digitalmente

Mário Sergio Martinez Piccini – Relator

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Mário Sérgio Martinez Piccini, Marina Righi Rodrigues Lara, Marco Unaian Neves de Miranda(substituto[a] integral, Francisca das Chagas Lemos, Louise Lerina Fialho e Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente).

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Pedido de Ressarcimento (PER), cujo crédito provém do saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep, relativo ao mercado externo, apurado no regime de incidência não-cumulativa, referente ao quarto trimestre de 2008

Por trazer uma síntese da autuação, desde a interposição da Manifestação de Inconformidade até o Acórdão nos presentes autos, peço vênha para adotar parcialmente o relatório/voto do Acórdão da Delegacia de Julgamento da Receita Federal, bem como sua ementa.

1. PROCEDIMENTO FISCAL/DESPACHO DECISÓRIO

O Direito Creditório foi reconhecido parcialmente, em função das seguintes glosas:

- *Bens Utilizados como Insumos – foram glosadas todas as aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições às alíquotas de 1,65% - Pis e*

7,6% - Cofins, tais como as classificadas no capítulo 31 e nas posições 1005.10.00, 1007.00.10 e 38.08 da TIPI ou sem classificação fiscal (fls. 296/397).

- Despesas de Energia Elétrica – foram glosadas todas as despesas referentes à compra de gás (fls. 398/428).
- Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda – foram glosadas as despesas com pagamentos a pessoa física, dentre outras (fls. 433/481).
- Encargos de Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado – foram glosados valores sem informação de nota fiscal, conforme proporção em relação ao total dos projetos de capital (fls. 482/492).
- Devolução de Vendas Sujeitas à Alíquota de 1,65% - Pis e 7,6% - Cofins – foram glosadas todos os valores referentes às devoluções de vendas não sujeitas ao pagamento da contribuição, classificados nas posições 1005.10.00, 1007.00.10 e 38.08 da TIPI, ou sem classificação (fls. 493/527).
- Outras Operações com Direito a Crédito – por se tratar de créditos extemporâneos, foram glosadas todas as despesas (fl. 528).
- Os créditos extemporâneos mencionados foram glosados tendo em vista o disposto no § 1º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.
- Compras de gás GLP foram glosadas com base no disposto no inciso I do art. 42 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001 que reduziu a zero as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de gasolinas, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e GLP, auferida por distribuidores e comerciantes varejistas.

Ficou assim registrado no Despacho Decisório:

CRÉDITO SOLICITADO	R\$ 47.123,45
CRÉDITO RECONHECIDO	R\$ 21.234,36

2. MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

Cientificado do Despacho Decisório argumentou:

- *Quanto aos créditos extemporâneos, inicialmente, que se trata de escrituração de um crédito em período posterior àquele que ocorreu o seu fato gerador, mesmo com ausência de retificação da DACON e DCTF;*
- *Tece sobre o conceito de Insumos, alegando definição restritiva por parte da Fiscalização;*
- *Elenca que parte das glosas com Energia Elétrica refere-se a compra de nitrogênio, utilizado para resfriar tanques, aumentar rendimento e diminuir risco de incêndios, explosões e evitar oxidação, tratando-se de insumo essencial, lançados em linha incorreta na Dacon e junta parte das Notas Fiscais, que demonstrariam parte das despesas glosadas;*
- *Em relação as despesas com Energia Elétrica alega que “ o gás liquefeito de petróleo (GLP) encontra-se submetido à monofasia, sendo que a autoridade fiscal glosou todas as despesas relativas à aquisição do produto por falta de recolhimento (alíquota zero) das contribuições pelos distribuidores e atacadistas, conforme previsão do art. 3º, I, “b”, da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.833, de 2003”*
- *Argui que o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, garante o direito ao crédito presumido nas aquisições de produtos na sistemática monofásica. A partir da publicação dessa lei a vedação legal foi extirpada, passando a ser expressamente admitida a apropriação de créditos presumidos do PIS e da Cofins pelos contribuintes cujas vendas posteriores estão sujeitas à suspensão, isenção, não tributação ou alíquota zero das contribuições.*
- *Restaria claro, assim, que o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, com vigência desde a publicação da Medida Provisória (MP) nº 206, de 2004, revogou as disposições das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 referente à aquisição de mercadorias cujas saídas não estão sujeitas ao pagamento das contribuições.*
- *Em relação às glosas referentes aos encargos de depreciação, argumenta ainda que a fiscalização fundamentou a glosa simplesmente pelo fato de não ter informação de nota fiscal nos controles apresentados durante o procedimento fiscal, anexando, assim, planilha com a relação das notas fiscais e respectivas cópias, relativas ao período em questão.*
- *Por fim, solicita diligência, alegando que a fiscalização, na contingência da iminência do transcurso do prazo de homologação tácita das compensações referentes a outro período e controladas em processo diverso, deixou de realizar a devida análise do crédito em comento e houve por bem reconhecer apenas parcialmente o direito creditório.*

3. ACÓRDÃO DRJ

A decisão de Piso apresentou a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008

NÃO-CUMULATIVIDADE. MONOFASIA. INSUMOS. GERAÇÃO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

A aquisição de bens sujeitos ao regime monofásico gera direito a créditos da não-cumulatividade se utilizados como insumos na produção de bens e serviços pelo comprador.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. APROVEITAMENTO. CONDIÇÕES.

Os créditos da não-cumulatividade referentes a períodos anteriores ao analisado somente podem ser aproveitados se devidamente apurados e informados no Dacon, com sua retificação dentro do prazo prescricional.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. DEPRECIAÇÃO. CONDIÇÕES.

Somente geram créditos vinculados à depreciação máquinas e equipamentos incorporados ao imobilizado da empresa e utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2008 PEDIDO DE PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Concluiu seu dispositivo:

- *revertendo as glosas de Energia Elétrica no tocante a GLP;*
- *mantendo as glosas de Encargos de Depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados por entender que não foi comprovado utilização no processo produtivo ou na prestação de serviços ou por não haver descrição que comprovasse no processo produtivo ou prestação de serviços*

4. RECURSO VOLUNTÁRIO

Em seu Recurso Voluntário a Recorrente discorre sobre:

- *Direito ao Crédito Extemporâneo alegando que foram as declarações retificadas;*
- *Créditos Insumos. Despesas Glosadas Indevidamente citando que foram adotados conceito restritivo de insumo, alegando que não foram apreciadas pela Decisão de Piso, acostando novos documentos que corroborariam seu crédito, indicando:*
 1. *Encargos de Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado;*
 2. *Bens e Serviços para Revenda, Armazenagem, Energia Elétrica, Frete e Aluguel;*
 3. *Bens e Serviços Utilizados como Insumos;*
- *Elenca a necessidade de diligências para validação das informações*

É o relatório

VOTO

Conselheiro **Mário Sergio Martinez Piccini**, Relator

I – ADMISSIBILIDADE

Conheço parcialmente do Recursos Voluntário por ser tempestivo, tratar de matéria de competência desta turma e cumprir os demais requisitos ora exigidos.

1. QUANTO A PARTE DO RECURSO VOLUNTARIO NÃO CONHECIDA

A Recorrente tece comentários sobre seu Direito Creditório referente a :

- Bens e Serviços para Revenda;
- Armazenagem;
- Fretes ;
- Bens e Serviços

Contudo percorrendo a Manifestação de Inconformidade não se verificam as alegações de Direito Creditório acima elencadas.

Discorrer sobre o conceito e apresentar pontos de vista de diversos autores não significa apresentar alegações quanto às glosas efetuadas pela Fiscalização.

Saliente-se que a Recorrente sequer afirma que discorreu sobre tais tópicos no Recurso Voluntário junto a Decisão de Piso e que não teriam disso apreciadas pela DRJ ou não que pode fazê-lo por outros motivos.

Diante do exposto constata-se a Inovação Recursal, que ocorre quando a parte apresenta fatos ou motivos novos em fase de recurso que não foram discutidos anteriormente, o que é vedado pelo Código de Processo Civil – CPC/2015, conforme artigos 1013 § 1º e 1014:

Art. 1.013. A apelação devolverá ao tribunal o conhecimento da matéria impugnada.

§ 1º Serão, porém, objeto de apreciação e julgamento pelo tribunal todas as questões suscitadas e discutidas no processo, ainda que não tenham sido solucionadas, desde que relativas ao capítulo impugnado.

.Art. 1.014. As questões de fato não propostas no juízo inferior poderão ser suscitadas na apelação, se a parte provar que deixou de fazê-lo por motivo de força maior.

A falta de adequação entre o Recurso Voluntário e a Impugnação configura necessariamente ausência de lide em relação à matéria trazida apenas em segunda instância, devendo ser reconhecida a preclusão consumativa.

Ressalta-se que a fase litigiosa do processo administrativo fiscal somente se instaura se apresentada a defesa do contribuinte, contendo as matérias que delimitam a lide administrativa, sendo elas submetidas à primeira instância para apreciação e decisão, tornando possível a veiculação de Recurso voluntário em caso de inconformismo, não se admitindo conhecer de inovação recursal, inclusive para se evitar supressão de instância.

A competência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais se circunscreve ao julgamento de recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial, de forma que não se aprecia a matéria que não tenha sido atacada em impugnação e submetida à primeira instância administrativa.

A Jurisprudência do CARF é firme nesse entendimento, conforme Acórdãos apontados a seguir:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2020

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não é nulo, por cerceamento de defesa, o Auto de Infração que apresenta a descrição do fato ilícito, o enquadramento legal da infração e da respectiva penalidade, com respaldo em adequada instrução probatória, e o contribuinte é validamente intimado de todos os atos praticados n.º processo.

FASE RECURSAL. INOVAÇÃO DA TESE DE DEFESA. NÃO CONHECIMENTO.

A impugnação instaura a fase litigiosa do procedimento fiscal, sendo o momento em que o contribuinte deve aduzir todas as razões de defesa, nos termos dos art. 16 e 17 do Decreto n. 70.235/1972. Não se admite, portanto, a apresentação, em sede recursal, de novos fundamentos não debatidos na origem, devendo ser reconhecida a preclusão consumativa.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO AGRAVADA.

Deve ser mantido o agravamento pela metade da multa de ofício quando constatado que a contribuinte, no caso concreto, não responde e nem cumpre qualquer das intimações para prestação de informações e apresentação de documentos, durante o procedimento fiscal Acórdão CARF nº 3102-002.962, de 14/10/2025)

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2016

INOVAÇÃO DE ARGUMENTOS. INSTÂNCIA RECURSAL. IMPOSSIBILIDADE

Não se admite a inovação de argumentos em sede de Recurso Voluntário. A vertente defensiva deve guardar consonância com o exposto na exordial, sob pena de inviabilizar o conhecimento da matéria esposada.

(Processo nº 10725.900240/2017-41; Acórdão nº 3201-008.052; Relator Conselheiro Laércio Cruz Uliana Junior; sessão de 22/03/2021)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2006 FASE RECURSAL.

INOVAÇÃO DA TESE DE DEFESA. NÃO CONHECIMENTO.

É vedado às partes inovarem nas teses de defesa na fase recursal, sob pena de supressão de instância e de violação aos artigos 16 e 17 do Decreto nº 70.235/72, e aos princípios do contraditório e da ampla defesa.

(Processo nº 19647.010980/2009-28; Acórdão nº 2003-003.339; Relatora Conselheira Cláudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez; sessão de 23/06/2021)

Quanto ao item Energia Elétrica a Manifestação de Inconformidade foi considerada Procedente, conforme Acórdão DRJ já relatado, reconhecido pela Recorrente (fls. 24 do RV):

*Não obstante, é certo que a lei também prevê expressamente a possibilidade de aproveitamento de créditos em operações de (i) energia elétrica e (ii) aluguel, conforme estabelece o art. 3º, incisos IV e IX, da Lei nº 10.637/02, ora fundamento para a retificação realizada pela RECORRENTE, **tanto é que assim foi reconhecido no tocante à energia elétrica pelo v. acórdão.***

Portanto, voto pelo não conhecimento do Recurso Voluntário no que se refere aos tópicos intitulados **(i) Armazenagem; (ii) Fretes; (iii) Aluguel; (iv) Bens e Serviços utilizados como Insumos** não suscitados na Impugnação e em relação ao qual se operou a Preclusão Consumativa.

2. QUANTO A PARTE CONHECIDA

II – MÉRITO

A controvérsia cinge-se em apurar se as alegações da Recorrente foram devidamente apreciadas e tem como suporte documentos hábeis e idôneos.

Percorrendo as informações do Despacho Decisório observo:

- *O Despacho Decisório foi emitido antes do conceito de Insumo preconizado pelo STJ;*
- *O Acórdão da DRJ foi exarado após o conceito de Insumo adotado pelo STJ*

No presente caso, a questão do conceito de insumos, matéria objeto de julgamento pelo STJ, em sessão de 22/02/2018, do REsp 1.221.170, levada ao âmbito de Recurso Repetitivo, já foi contemplada na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, de 26/09/2018, expedida pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, publicada em 03/10/2018, e pela Administração Tributária Federal por meio de Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018 (DOU de 18/12/2018).

Conceito de Insumo

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

O Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5, de 17/12/2018 (DOU de 18/12/2018), veio apresentar as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) decorrentes da definição do conceito de insumo estabelecida pelo STJ no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR. Em suas conclusões, resumiu os critérios de análise e aplicações da nova definição de insumos.

Conclusão

166. Com base no exposto, conclui-se que, conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

167. Segundo a tese acordada na decisão judicial em comento: a) o "critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço": a.1) "constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço"; a.2) "ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência"; b) já o critério da relevância "é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja": b.1) "pelas singularidades de cada cadeia produtiva"; b.2) "por imposição legal".

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

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

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

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

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

e) a subsunção do item ao conceito de insumos independe de contato físico, desgaste ou alteração química do bem-insumo em função de ação diretamente exercida sobre o produto em elaboração ou durante a prestação de serviço;

f) a modalidade de creditamento pela aquisição de insumos é a regra geral aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não cumulatividade das contribuições, sem prejuízo das demais modalidades de creditamento estabelecidas pela legislação, que naturalmente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas;

g) para fins de interpretação do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, "fabricação de produtos" corresponde às hipóteses de industrialização firmadas na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e "produção de bens" refere-se às atividades que, conquanto não sejam consideradas industrialização, promovem: i) a transformação material de insumo(s) em um bem novo destinado à venda; ou ii) o desenvolvimento de seres vivos até alcançarem condição de serem comercializados;

h) havendo insumos em todo o processo de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços, permite-se a apuração de créditos das contribuições em relação a insumos necessários à produção de um bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo);

i) não são considerados insumos os itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada pela pessoa jurídica em qualquer de suas áreas, inclusive em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc, ressalvadas as hipóteses em que a utilização do item é especificamente exigida pela legislação para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades, como no caso dos equipamentos de proteção individual (EPI);

j) a parcela de um serviço-principal subcontratada pela pessoa jurídica prestadora-principal perante uma pessoa jurídica prestadora-subcontratada é considerada insumo na legislação das contribuições.

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

Da mesma forma, excluem-se do conceito de insumos itens utilizados posteriormente à finalização dos processos de produção de bens e de prestação de serviços, salvo exceções justificadas; assim como itens utilizados em atividades que não gerem esforço bem sucedido, como em pesquisas, projetos abandonados, projetos infrutíferos, produtos acabados e furtados ou sinistrados etc; e também os itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada pela pessoa jurídica em qualquer de suas áreas, inclusive em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida etc, ressalvadas as hipóteses em que a utilização do item é especificamente exigida pela legislação para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades.

Acerca da utilidade do teste de subtração, assim se manifestou o PN COSIT/RFB nº 5/2018:

21. **O teste de subtração** proposto pelo Ministro Mauro Campbell, segundo o qual seriam insumos bens e serviços "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" (fls 62 do inteiro teor do acórdão), **não consta da tese acordada pela maioria dos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, malgrado possa ser utilizado como uma importante ferramenta indiciária na identificação da essencialidade ou relevância de determinado item para o processo produtivo.** Vale destacar que **a aplicação do aludido teste, mesmo subsidiária, deve levar em conta os comentários feitos nos parágrafos 15 a 18 quando do teste resultar a obstrução da atividade da pessoa jurídica como um todo.**

Como se vê, o teste de subtração trata-se de ferramenta indiciária, cuja aplicação deve levar em conta a interpretação da abrangência da expressão "atividade econômica desempenhada pela contribuinte", a qual, a despeito possa fazer parecer haver insumos em qualquer atividade desenvolvida, deve se circunscrever ao **processo de produção** de bens ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica, conforme mencionado nos aludidos parágrafos 15 a 18 do mencionado PN COSIT/RFB nº 5/2018:

15. Neste ponto já se mostra necessário interpretar a abrangência da expressão "atividade econômica desempenhada pelo contribuinte". **Conquanto essa expressão, por sua generalidade, possa fazer parecer que haveria insumos geradores de crédito da não cumulatividade das contribuições em qualquer atividade desenvolvida pela pessoa jurídica** (administrativa, jurídica, contábil, etc), **a verdade é que todas as discussões e conclusões buriladas pelos Ministros circunscreveram-se ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica.**

16. Aliás, esta limitação consta expressamente do texto do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, que permite a apuração de créditos das contribuições em relação a "bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda".

17. Das transcrições dos excertos fundamentais dos votos dos Ministros que adotaram a tese vencedora resta evidente e incontestável que **somente podem ser considerados insumos itens relacionados com a produção de bens destinados à venda ou com a prestação de serviços a terceiros, o que não abarca itens que não estejam sequer indiretamente relacionados com tais atividades.**

18. Deveras, essa conclusão também fica patente na análise preliminar que os Ministros acordaram acerca dos itens em relação aos quais a recorrente pretendia creditar-se. Por ser a recorrente uma indústria de alimentos, os Ministros somente consideraram passíveis de enquadramento no conceito de insumos dispêndios intrinsecamente relacionados com a industrialização ("água,

combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e (...) equipamentos de proteção individual - EPI"), excluindo de plano de tal conceito itens cuja utilidade não é aplicada nesta atividade ("veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (...), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões"). (destaques acrescidos)

Ainda, importante frisar que a atividade de comércio não gera direito a crédito a título de insumo. Nesse sentido também dispôs o Parecer Normativo em comento:

2. INEXISTÊNCIA DE INSUMOS NA ATIVIDADE COMERCIAL

40. Nos termos demonstrados acima sobre o conceito definido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, **somente há insumos geradores de créditos** da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins **nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros.**

41. Destarte, para fins de apuração de créditos das contribuições, **não há insumos na atividade de revenda de bens**, notadamente porque a esta atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda (inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

42. Em razão disso, exemplificativamente, **não constituem insumos geradores de créditos para pessoas jurídicas dedicadas à atividade de revenda de bens: a) combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos próprios de entrega de mercadorias; b) transporte de mercadorias entre centros de distribuição próprios; c) embalagens para transporte das mercadorias; etc.**

43. Sem embargo, cumpre frisar que, na esteira das disposições do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, as considerações anteriores versam sobre as "atividades" de "produção de bens ou prestação de serviços" e de "revenda de bens", e não sobre as "pessoas jurídicas" que desempenham uma ou outra atividade.

Tratemos os itens glosados pela Fiscalização e mantidos pela Decisão de Piso

1. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS

Em sua Manifestação de Inconformidade a Recorrente pontua que não haveria necessidade de eventual retificação da DACON, pois não haveria restrição que possa ser imposta ao aproveitamento de Crédito Extemporâneo mesmo não efetuando as retificações nas declarações por ser um crédito legítimo e não questionado, conforme artigo 3º, §4º das Leis 10.637/02 e 10.833/03

A Decisão de Piso aponta que:

- *Importante frisar que os créditos devem ser apurados nos períodos em que incorridos e se não utilizados, podem ser utilizados em períodos posteriores, ou seja, o crédito apurado e não descontado em um determinado mês poderá ser descontado em meses subsequentes. Dessa forma, se o contribuinte deixar de descontar créditos em relação a um mês, poderá utilizá-lo em meses subsequentes.*
- *Contudo, situação diversa é a aqui verificada, onde o contribuinte apurou determinado crédito em mês posterior à aquisição do insumo, ou seja, deixou de apropriá-lo tempestivamente. Neste caso é necessário retificar o Dacon relativo ao período em que o crédito não foi apropriado, a fim de incluí-lo na apuração. A apuração extemporânea de créditos só será admitida mediante retificação das declarações e demonstrativos correspondentes, em especial as DCTF e os Dacon.*
- *Além do mais, caso se admita o registro extemporâneo dos créditos de PIS e COFINS nº corrente período, apropriando diretamente no regime não cumulativo, como objetiva a contribuinte, nº presente caso não seria possível concedê-lo. Explico:*
- *A contribuinte, ao optar pela apuração de créditos de PIS e COFINS extemporâneos em período diferente e posterior à ocorrência da despesa, embora menos gravoso no momento da contabilização, caberia a esta demonstrar ao fisco a liquidez e certeza do crédito apurado quando auditado. Ocorre que a contribuinte não demonstrou que não apurou o crédito no período próprio e/ou em outro período, portanto, não demonstrou a liquidez e certeza deste.*

Ou seja, a DRJ aponta que além de não efetuar a retificação das declarações, também não comprovou a certeza e liquidez de seus créditos extemporâneos.

Em seu Recurso Voluntário a empresa, após discorrer sobre seu Direito a Créditos Extemporâneos que não estejam fulminados pelo instituto da Prescrição, afirma que procedeu as retificações das declarações DACON: (fls. 9 do RV):

28. Veja que o v. acórdão aborda o fato de “supostamente” não existir DACON retificadora do período envolvido no pedido de ressarcimento do crédito extemporâneo, o que não se sustenta. Colacionando os autos, nota-se que a RECORRENTE apresentou as DACONs retificadoras (fls. 204/293), com a demonstração dos créditos por planilhas ao longo de toda a fiscalização.

29. Não obstante, a RECORRENTE acosta aos autos até mesmo a DCTF original e retificadora do 4º trimestre de 2008, para que não restem dúvidas que as obrigações acessórias foram cumpridas pela mesma(Doc_Comprobatorios01)

Contudo, percorrendo as citadas folhas do e-processo o que se verifica são retificadoras dos meses de 10, 11, 12/2008, alvo do Pedido de Ressarcimento.

Não foram juntadas Dacons retificadoras dos períodos de origem dos Créditos Extemporâneos que permitissem verificar saldos e não duplicidade de utilização de créditos.

A Súmula CARF nº 231 discorre sobre o item:

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

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

Diante do apresentado, sem razão a Recorrente nesse tópico.

2. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO DE ATIVO IMOBILIZADO

A Fiscalização procedeu as glosas dos Créditos referentes a Encargos de Depreciação do Ativo Imobilizado de valores sem informação da nota fiscal, conforme proporção em relação ao total de projetos de capital (fls. 482/492 do DD), conforme quadros abaixo:

DACON			
Discriminação	CONTRIBUINTE	FISCALIZAÇÃO	GLOSA
		out/08	
Bens Utilizados como Insumos	7.963.301,57	6.453.462,18	1.509.839,39
Despesas de Energia Elétrica	722.991,71	521.346,26	201.645,45
Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda	6.079.792,51	5.286.839,18	792.953,33
Encargos de Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado	361.450,66	240.521,43	120.929,23
Devoluções de Vendas Sujeitas à Aliquota de 1,65% e 7,6%	1.330.013,12	-	1.330.013,12
Outras Operações com Direito a Crédito	38.503,89	-	38.503,89
		nov/08	
Bens Utilizados como Insumos	6.044.390,79	5.494.373,82	550.016,97
Despesas de Energia Elétrica	503.662,24	452.845,27	50.816,97
Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda	5.278.653,29	4.641.163,59	637.489,70
Encargos de Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado	463.027,62	308.114,15	154.913,47
Devoluções de Vendas Sujeitas à Aliquota de 1,65% e 7,6%	2.393.245,88	-	2.393.245,88
Outras Operações com Direito a Crédito	991.909,70	-	991.909,70
		dez/08	
Bens Utilizados como Insumos	6.500.458,02	6.485.912,57	14.545,45
Despesas de Energia Elétrica	289.866,71	255.432,16	34.434,55
Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda	3.720.398,04	1.205.410,16	2.514.987,88
Encargos de Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado	438.388,03	291.718,14	146.669,89
Devoluções de Vendas Sujeitas à Aliquota de 1,65% e 7,6%	3.861.559,16	-	3.861.559,16
Outras Operações com Direito a Crédito	4.307.268,82	-	4.307.268,82

Total Projetos de Capital - Ativo Fixo	37.512.510,36
Valor sem informação de nota fiscal	12.550.424,21
% aplicado para glosar crédito Dacon	33,46%

A Decisão de Piso manifesta-se assim:

- *Portanto, geram créditos da não-cumulatividade, por meio dos encargos de depreciação, as máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado da empresa, desde que utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, e as edificações ou melhorias em imóveis utilizados nas atividades da empresa.*

- *Contudo, as notas fiscais apresentadas, às fls. 728/802, em grande parte, são referentes à aquisição de veículos, que, conforme artigo acima transcrito, não geram créditos da não cumulatividade, pois não são utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços pela requerente.*
- *Há também algumas notas de aquisição de bens, de prestação de serviços e de construção, todavia a contribuinte não apresentou explicação de onde tais bens e serviços seriam utilizados, de modo a comprovar que foram empregados na produção de bens e serviços ou nas atividades da empresa, como requer a legislação de regência, tampouco demonstrou as taxas de depreciação utilizadas e discriminou os encargos já aproveitados em períodos anteriores e aqueles a serem aproveitados no trimestre em questão.*
- *Desta forma, não há como aceitar os documentos apresentados para justificar os créditos referentes às cotas de depreciação do ativo imobilizado*

A Recorrente em seu Recurso Voluntário rebate às fls.

- *Não obstante a clareza da legislação verifica-se que a Autoridade Fiscal e r. decisão não se aprofundaram na análise das informações e documentos comprobatórios do direito ao crédito pleiteado pela RECORRENTE, fundamentando a glosa desse crédito pelo simples fato de não ter informação de nota fiscal nos controles internos apresentados durante a fiscalização e não demonstração da utilização do mesmo no processo produtivo da empresa:*
- *Ocorre que, o presente feito consta com larga documentação probatória, tendo sido apresentado laudo do processo produtivo da empresa, planilhas de cálculo e memória, notas fiscais das aquisições, tudo o que foi possível para comprovar na esfera administrativa a utilização dos insumos, e conseqüentemente, a possibilidade de tomada de crédito*
- *Assim, como desde o início, verifica-se que os créditos decorrentes dos encargos de depreciação de bens incorporados no ativo imobilizado da RECORRENTE devem ser reconhecidos, devendo o v. acórdão ser reformado nessa parte, uma vez que devidamente comprovados*

Percorrendo as informações constante dos documentos acostados nas fls. 1051 – 1602 constato que existem Notas Fiscais de Aquisição de Veículos, Prestação Serviços diversos, lançamentos contábeis sem nenhuma correlação ou explicação pormenorizada.

Não há sequer detalhamento que demonstre o Direito Creditório previsto no artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003:

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

(...)

VI - 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;

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

(...)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

(...)

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

(...)

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês;

Considerando que o caso em análise no presente processo trata de pedido de ressarcimento de créditos de PIS/Pasep e/ou Cofins apurados no regime da não-cumulatividade, isto é, a empresa requer créditos que alega ser detentora, é imprescindível que ela prove de forma inequívoca que, de fato, os possui.

De acordo com a legislação processual pátria, o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito; e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor (art. 373 do CPC)

Como previsto no artigo 170 do Código Tributário Nacional os pedidos de restituição/ressarcimento e/ou declarações de compensação envolvendo reivindicação de direito creditório junto à Fazenda Nacional devem estar, necessariamente, instruídos com as provas no qual se fundamentam, sob pena de pronto indeferimento.

A Recorrente teve diversas oportunidades de apresentar as notas fiscais em questão e não fez, nem mesmo procurou efetuar qualquer tipo de correlacionamento com eventuais planilhas da intimação.

Diante do elencado, sem razão a Recorrente também nesse tópico.

3. PEDIDO DE PERÍCIA. PRELIMINAR

Se nos autos há todos os elementos probatórios necessários e suficientes à formação da convicção do julgador quanto às questões de fato objeto da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência e perícia formulado, sem configurar cerceamento de defesa.

Tal procedimento inclusive é expresso em Súmula do CARF, Vinculante:

Súmula CARF nº 163

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021 O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

De se ressaltar que não há dúvida envolvida no litígio a ser resolvida com diligência fiscal; ao contrário, é situação de ausência de prova material do crédito pleiteado.

Assim, é ônus da interessada comprovar a existência e o quantum de seu crédito, não cabendo imputar à autoridade administrativa o dever de pesquisar e encontrar créditos disponíveis para extinguir seus débitos declarados.

Tal situação caracterizaria a inversão do ônus da prova, o que não se admite no presente caso.

Diante do exposto, sem razão a Recorrente em rogar por Diligência/Perícia.

IV – DISPOSITIVO

Nesse sentido, voto por não conhecer dos itens referentes a: (i) Armazenagem; (ii) Fretes; (iii) Aluguel; (iv) Bens e Serviços utilizados como Insumos por Inovação Recursal e, na parte conhecida, em rejeitar a preliminar de diligência/perícia e, no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário

Assinado Digitalmente

Mário Sergio Martinez Piccini