



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 10920.723601/2015-51

**Recurso nº** Voluntário

**Resolução nº** 3201-001.981 – 2<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária

**Data** 24 de abril de 2019

**Assunto** DILIGÊNCIA

**Recorrente** URBANO AGROINDUSTRIAL LTDA

**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do Recurso Voluntário em diligência.

(assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente Substituto).

(assinado digitalmente)

Leonardo Correia Lima Macedo - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Giovani Vieira, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Leonardo Correia Lima Macedo, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado em substituição ao conselheiro Charles Mayer de Castro Souza), Tatiana Josefovicz Belisário, Laércio Cruz Uliana Junior e Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente Substituto). Ausente, justificadamente, o conselheiro Charles Mayer de Castro Souza.

**- Relatório**

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

*Trata-se de Pedido de Ressarcimento de créditos acumulados ao final do primeiro trimestre de 2010 da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) não cumulativa,*

*vinculados às receitas de mercado interno não tributável, no valor de R\$ 1.592.754,01, formulado mediante PER/DCOMP nº 09510.39179.270514.1.5.11-0370.*

*Do Relatório Fiscal*

*Consta do Despacho Decisório que: a autoridade fiscal reconheceu o crédito no valor de R\$ 1.200.248,03; o valor total das glosas foi de R\$ 392.505,98, que é o valor contestado.*

*A análise do crédito se deu a partir da análise da documentação e das informações apresentadas pelo Contribuinte para comprovação do direito aos créditos pleiteados em confronto com os dados nas bases da RFB, SPED Fiscal e SPED Contribuições.*

*Foram glosados da base de cálculo informada em Dacon, os valores que seguem, indicados conforme a linha do respectivo demonstrativo:*

*(i) Linha 02 do Dacon - Bens Utilizados como Insumos - as entradas não enquadradas como insumos, tais como pneus, produtos para tratamento de efluentes, lonas, pallets, fretes na aquisição de produtos de pessoa física, frete entre filiais, óleo diesel, entre outros; as notas fiscais com data de emissão fora dos períodos em análise;*

*(ii) Linha 03 - Serviços Utilizados como Insumos – as entradas não enquadradas como insumos, tais como manutenção veicular/predial, controle de pragas, cursos, despesas de importação, serviços de classificação, comissões de compras/vendas, fretes entre filiais e de aquisição de pessoas físicas, mão de obra temporária (promotoras), entre outros (guincho, vacinas, despesas médicas, etc.); as notas fiscais com data de emissão fora dos períodos em análise;*

*(iii) Linha 04 – Energia Elétrica/Térmica – os valores das faturas de energia elétrica não incluídos na base de cálculo do ICMS (COSIP, correção monetária, multas, juros, tarifas postais); as notas fiscais com data de emissão fora dos períodos em análise;*

*(iv) Linha 06 – Despesas Aluguéis Máquinas e Equipamentos – os valores referentes a manutenção de empilhadeira, IPTU, e os documentos com data fora do período em análise;*

*(v) Linha 07 – Armazenagem e Frete na Operação de Venda – as despesas com fretes entre filiais, fretes na importação, fretes aquisição pessoa física, fretes não referentes a aquisição de insumos ou a operação de vendas;*

*(vi) Linha 03/Importação – Serviços Utilizados como Insumos – despesas com fretes que não se enquadram nas hipóteses legais de crédito (quais sejam, aquisição de bens adquiridos para revenda, serviço utilizado como insumo, frete na operação de venda);*

---

*(vii) Linha 26 – Crédito Presumido Agroindústria – as notas fiscais com data de emissão fora dos períodos em análise/apuração.*

*Da Manifestação de Inconformidade*

*No tópico d) Da Verdade Material a Recorrente manifesta-se contra a regularidade do procedimento fiscal argumentando, em síntese, que, em nome do Princípio da Verdade Material, ao Auditor Fiscal cabia, ao verificar inconsistência nos documentos fiscais apresentados, perquirir exaustivamente a fim de confirmar a existência e legitimidade do crédito por ela informado em Dacon e no Pedido de Ressarcimento. Nesse sentido diz-se o agente fazendário ao identificar que parte das notas fiscais oriundas de aquisições de bens ou serviços não foram encontradas no SPED Fiscal, ou que a descrição supostamente estava equivocada, deveria ter buscado/solicitado documentos complementares no intuito de confirmar o procedimento praticado pela Manifestante. Aduz que, entretanto, o “Fisco Federal preferiu glosar os créditos sem a correta análise completa dos fatos em questão”.*

*Argumenta que o princípio da verdade material em matéria tributária determina que a autoridade fiscal tem o dever de buscar a verdade, sendo que o processo fiscal tem a finalidade de garantir a legalidade da apuração da ocorrência do fato gerador bem como da constituição do crédito tributário, cabendo ao fiscal/julgador buscar de forma exaustiva o que realmente ocorreu de modo a não prejudicar o direito do contribuinte.*

*Acrescenta que restará ao julgador, a análise do processo administrativo, com todos as informações e documentos que aqui constam, para que assim, possa, observando o princípio da verdade material e levando em consideração os fatos mencionados pela Manifestante, bem como pela legislação aplicável ao caso, inicialmente reanalisar os documentos e dar seu parecer.*

*Em contestação às glosas, a interessada no tópico b) Do conceito de insumos, inicialmente discorre sobre o princípio da não cumulatividade e sobre o conceito de insumo no âmbito da incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins para fundamentar o argumento de que o legislador não quis restringir o creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apenas às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem – alcance de insumos na legislação do IPI – utilizados, diretamente, na produção industrial; ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada. Aduz que a materialidade das contribuições em tela é mais próxima daquela estabelecida ao IRPJ do que daquela prevista ao IPI e conclui que, portanto, o termo “insumo” deve necessariamente compreender os custos e*

---

*despesas operacionais da pessoa jurídica, na forma definida nos artigos 290 e 299 do RIR/99, e não se limitar apenas ao conceito aplicável a legislação do IPI. Traz jurisprudência administrativa e excertos doutrinários.*

*Glosas efetuadas da Linha 02 do Dacon - Bens Utilizados como Insumo*

*A Recorrente contesta as glosas efetuadas pela autoridade fiscal no item c) Das glosas efetuadas pela autoridade fiscal de sua Manifestação de Inconformidade. Em relação aos de créditos informados como decorrentes de bens utilizados como insumo (linha 02), manifesta-se no tópico c.1) Dos bens utilizados como insumos.*

*Inicialmente contesta os gastos com aquisição de pneus, alegando que estes foram adquiridos para serem utilizados em “veículos próprios da companhia que se destinam ao transporte de produção e comercial”. Diz que o critério estabelecido para transporte de produção seriam todas as movimentações de compras de matérias-primas e insumos que fazem parte do processo de produção dos produtos acabados”. Argumenta ainda que “nos termos do previsto no objeto social da empresa, esta possui frota própria, inclusive realizando fretes a terceiros, caracterizando assim como uma atividade fim da empresa”.*

*Contra a glosa das aquisições de produtos para tratamento de esfuentes, alega que “as despesas incorridas na aquisição de produtos utilizados tanto no processo de Afluentes, como no processo de Efluentes, todos dizem respeito ao processo produtivo”. Em relação aos produtos para tratamento de esfuentes informa que são aplicados no processo de “tratamento da água suja” utilizada “no processo produtivo dos Tanques de Encharques da parbolização” a fim de tornar essa água “apta, sem impurezas, sendo destinada posteriormente ao rio”.*

*Em relação aos materiais para embalagem, explica que: os pallets são utilizados para manter a ordem no armazenamento dos produtos acabados, facilitando os carregamentos e descarregamentos nos clientes; as lonas servem para proteger os produtos acabados destinados ao transporte da indústria até o cliente, de forma a protegê-los contra as intempéries durante o percurso traçado, tais como chuva, sol, poeira, altas e baixas temperaturas, entre outros. Defende o crédito em relação a tais produtos alegando: que estes são necessários a manutenção da integridade e qualidade do bem transportado; que a legislação que conceitua matéria-prima, material intermediário e material de embalagem não trazer quaisquer distinções acerca da utilização dos materiais de embalagens, se para apresentação ou transporte.*

*Quanto às despesas com fretes entre filiais, a Recorrente alega: que existe previsão legal para tomada de créditos sobre os “serviços” utilizados para a produção ou fabricação dos produtos destinados a venda; que o frete realizado na transferência de uma unidade de produção à outra compõe a*

---

*etapa de produção sendo essencial para a complementação da atividade econômica da empresa.*

*Em relação gastos com os serviços de frete tomados de pessoa física, a Recorrente defende que o direito ao crédito existe por consistirem de custos de industrialização por estarem relacionados a aquisição de insumos.*

*A recorrente contesta a glosa dos valores das aquisições de óleo diesel alegando que os combustíveis são utilizados como insumos da atividade da contribuinte. Aduz que não há justificativa específica para a motivação da glosa referente a este item, atendo-se a Autoridade Fiscal somente a informar que não constituem insumos na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens. Ressalta, ainda, que o preço do serviço de transporte, usualmente, está contido também no valor das mercadorias e, por evidente, representa um custo para a empresa que efetua o transporte. Alega que, além disso, referidos combustíveis “também são utilizados nos geradores de energia, empilhadeiras, plataforma tombador, turbina da usina e compressores de Ar”, equipamentos, que segundo alega, seriam todos e utilizados em seu processo produtivo.*

*Contra a glosa dos valores das notas fiscais com data de emissão de períodos anteriores, aduz tratarem-se de levantamento extemporâneo de créditos, que foram aproveitados dentro do prazo decadencial, nos termos do disposto na legislação. Diz que as disposições contidas nos artigos 3º, § 4º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/03, não se prestam a fazer quaisquer restrições temporais ao direito de crédito, exceto a já conhecida e determinada pela legislação tributária, qual seja, de cinco anos. Afirma ser cabível o direito de crédito do PIS e da Cofins quando os valores não foram aproveitados no mês, passando para os períodos subsequentes os valores apurados, conforme exposto anteriormente.*

*Glosas efetuadas da Linha 03 do Dacon - Serviços Utilizados como Insumos (mercado interno)*

*A Recorrente contesta as glosas efetuadas pela autoridade fiscal de créditos informados como decorrentes de serviços utilizados como insumo (linha 03), no tópico c.2) Serviços utilizados como insumos de sua Manifestação de Inconformidade.*

*Em relação aos serviços de manutenção veicular/predial, a Recorrente alega: tratam-se de manutenções realizadas devido a reparos necessários em veículos que se referem a transportes de produção e transportes comerciais, conforme já devidamente esclarecidos e descritos no item “pneus” anteriormente exposto; utiliza de manutenções preventivas na estrutura da empresa, para conservação desta estrutura predial específica da produção. Conclui que, portanto, ambas as despesas estão diretamente relacionadas ao seu custo de produção.*

*Em relação aos cursos, diz que são para os funcionários do setor da produção, relacionados a sua atividade fim.*

*Sobre as despesas com importação, explica que são oriundas de fretes de importação de matéria-prima, bem como de despesas com desembaraço aduaneiro destas mercadorias do Porto até o efetivo internamento no estabelecimento da empresa. Argumenta que devem ser consideradas como insumos para a atividade, pois, excluindo esta etapa do processo produtivo, seu produto simplesmente não é produzido. Segundo alega, isso comprovaria e a necessidade destes insumos na sua cadeia produtiva.*

*Explica que os gastos com comissões de compras/vendas, tratam-se de valores pagos a profissionais que intermediam algumas compras de matéria-prima para o processo produtivo, consistindo, portanto de um custo de aquisição.*

*E sobre os serviços de mão-de-obra temporária, estas dizem respeito às promotoras de vendas, as quais prestam referido serviço de caráter temporário, visando a apresentação dos produtos comercializados, como se publicidade fosse.*

*Glosa efetuadas da Linha 26 – Crédito Presumido Agroindústria*

*A Recorrente contesta essa glosa (no item c.3) Crédito Presumido Agroindústria) alegando que no parecer do fiscal não há qualquer questionamento da RFB quanto à legitimidade/existência dos créditos, mas sim apenas a alegação de que os mesmos já teriam sido utilizados em períodos anteriores. Mas que comprovando-se a existência dos créditos presumidos suficientes, além daqueles já utilizados inicialmente, comprova-se o correto procedimento de ressarcimento efetuado.*

*Reclama da fragilidade do procedimento fiscal que negou o direito ao reconhecimento de crédito presumido sob o argumento, tão somente de que os créditos já teriam sido utilizados anteriormente. Argumenta que, contudo, não traz a RFB uma evolução da apuração dos créditos para justificar seu posicionamento.*

*Afirma que, mesmo considerando o crédito extemporâneo, pelo simples fato de não ter sido utilizado no mês das aquisições, seu aproveitamento ocorreu dentro o prazo legal previsto pela legislação, inociorrendo assim a incidência do instituto da decadência. Reclama que os artigos 3º § 4º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/03, não se prestam a fazer quaisquer restrições temporais ao direito de crédito; menciona que a própria legislação autoriza o aproveitamento extemporâneo, nos moldes do citado anteriormente.*

*Conclui que, comprovando o equívoco fiscal, apresenta uma planilha que demonstra os saldos de cada período, inclusive com as notas fiscais que originaram o crédito de 2007 a 2009 utilizados naquele período, bem como a relação das notas fiscais de aquisição de 2007 a 2009 utilizadas nos períodos de 2010 a 2013 ora questionados. Afirma que com isto, comprova-se que não se está a falar dos mesmos créditos, devendo estes serem analisados como extemporâneos, utilizados dentro o período decadencial permitido.*

*Ao final defende que tem direito ao ressarcimento dos créditos acrescidos dos acréscimos de correção monetária e juros correspondentes. Requer a produção de todas as provas em direito admitidas, sejam estas mediante a juntada de novos documentos no decorrer no presente procedimento administrativo, quanto a trazer novos argumentos e informações aos autos.*

*É o relatório*

A DRJ, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade. O Acórdão está assim ementado:

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

*Período de apuração: 01/10/2010 a 31/03/2010*

**DIREITO DE CRÉDITO. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.**

*É do contribuinte o ônus de demonstrar e comprovar ao Fisco a existência do crédito utilizado por meio de desconto, restituição ou ressarcimento e compensação.*

**MATÉRIA INCONTESTE.**

*O julgador administrativo é impedido de manifestar-se em relação a matéria contra a qual o impugnante não se manifestou expressamente, pelo que se reputa definitivo, na esfera administrativa, o feito fiscal na parte relacionada a tal matéria.*

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

*Período de apuração: 01/10/2010 a 31/03/2010*

**INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. LEGISLAÇÃO. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.**

*As hipóteses de crédito no âmbito do regime não cumulativo de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins são somente as previstas na legislação de regência, dado que esta é exaustiva ao enumerar os custos e encargos passíveis de creditamento, não estando suas apropriações vinculadas à caracterização de sua essencialidade na atividade da empresa ou à sua escrituração na contabilidade como custo operacional.*

**INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMO.**

*No regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins somente são considerados como insumos, para fins de creditamento de valores: os combustíveis e lubrificantes, as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função de sua aplicação direta na prestação de serviços ou no processo produtivo de bens destinados à venda; e os serviços prestados por pessoa jurídica,*

*aplicados ou consumidos na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens destinados à venda.*

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. APURAÇÃO. REGIME DE COMPETÊNCIA.**

*A adoção do regime de competência na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins e dos correspondentes créditos da não cumulatividade decorre da legislação tributária, sendo, portanto, de observação obrigatória pelos contribuintes.*

**INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. DESCONTO DE CRÉDITOS DE PERÍODOS ANTERIORES. DACION.**

*A apuração e utilização dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, não cumulativas, é realizada pelo contribuinte por meio do Dacon, não cabendo a autoridade tributária, em sede do contencioso administrativo, assentir com o desconto, no Dacon do período corrente, de créditos ditos como sendo de períodos anteriores, mas que não foram apurados e informados no Dacon do respectivo período.*

**INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA PESSOA JURÍDICA. DIREITO A CREDITO. INEXISTÊNCIA.**

*Na sistemática de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, não há possibilidade de creditamento na modalidade aquisição de insumos e na modalidade frete na operação de venda, em relação aos dispêndios com serviços de transporte suportados pela pessoa jurídica no deslocamento de produtos acabados ou em elaboração entre os seus diferentes estabelecimentos.*

**INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. AQUISIÇÃO DE PESSOAS FÍSICAS. CRÉDITOS. VEDAÇÃO.**

*Por disposição expressa em lei, o contribuinte não tem direito a créditos calculados a alíquota regular da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativa sobre as aquisições de pessoas físicas.*

**INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. TRATAMENTO DE EFLUENTES. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.**

*Os produtos químicos utilizados no tratamento da água de efluentes não são considerados insumos à produção para fins de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime de apuração não cumulativo.*

**INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. EMBALAGEM. CONDIÇÃO DE CREDITAMENTO.**

*Somente geram créditos, por consistirem de insumo da produção de bem destinado à venda, as embalagens a este incorporadas durante o seu processo produtivo, a ele se agregando e que o acompanha até o consumidor final.*

*INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. DESPESAS COM IMPORTAÇÃO.  
CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.*

*No regime de apuração não cumulativa, não é admitido o desconto de créditos em relação ao pagamento de serviços aduaneiros e de frete interno referente ao transporte de mercadoria importada do ponto de fronteira, porto ou aeroporto alfandegado até o estabelecimento da pessoa jurídica no território nacional. É possível o desconto de crédito em relação a despesas com armazenagem do produto importado.*

O Recurso Voluntário da Recorrente foi interposto de forma hábil e tempestiva, contendo, em breve síntese, os seguintes argumentos:

## **II – Dos Fatos**

A Recorrente informa que a fiscalização glosou os créditos de (i) bens utilizados como insumos; (ii) serviços utilizados como insumos; (iii) energia elétrica/Térmica; (iv) despesas com alugueis, máquinas e equipamentos; (v) armazenagem e frete na operação de venda; (vi) importação – serviços utilizados como insumos e (vii) crédito presumido da agroindústria, todos oriundos do seu Pedido de Ressarcimento e Declaração de Compensação PER/DCOMP nº 09510.39179.270514.1.5.11-0370.

## **III – Preliminar**

### **a) Da indispensável conversão do julgamento em diligência**

A Recorrente alega ausência de motivação do ato fiscal para as glosas dos créditos cujo ressarcimento foi requerido por meio de PER/DCOMP. Sustenta que os itens de créditos glosados são considerados insumos, e assim são classificados em vista do entendimento adotado ao termo e já pacificado no âmbito desse Tribunal Administrativo.

Ademais alega que a glosa foi realizada sem a devida motivação. Como reforço ao argumento, cita doutrina, jurisprudência e faz menção ao princípio da verdade material. Nessa mesma linha acredita que seria o caso de nulidade das decisões.

*Percebe-se então a necessidade iminente, bem como o direito da Contribuinte, de anularem-se as decisões então proferidas, sob pena de manter-se a afronta aos Princípios da Legalidade, do contraditório e ampla defesa, além da verdade material.*

*Aliás, diante da ausência de análise quanto ao seu processo produtivo e da utilização de tal ponto para justificar inúmeras glosas praticadas, entende prudente a Recorrente pela conversão do presente julgamento em diligência para fins de apuração da efetiva relação dos créditos postulados com o seu processo produtivo. (e-fl. 3401)*

Ao final desse ponto, a Recorrente conclui quanto a necessidade de conversão do julgamento em diligência, a fim de confirmar a relação dos itens glosados com o processo produtivo da Recorrente.

## **IV – Do Direito**

### **a) Do crédito de PIS/COFINS – Princípio da não-cumulatividade – Conceito de Insumos**

A Recorrente afirma que o conceito de insumos utilizado pela fiscalização está superado. Assim, o entendimento das Instruções Normativas nº 247/2002 (PIS) e nº 404/2004 (COFINS) não mais subsiste.

*Ou seja, ao contrário do entendimento já superado por essa E. Corte, o voto então proferido adotou como conceito de insumo aquele então resultante do cruzamento dos artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 com o artigo 66 da Instrução Normativa SRF nº 247/2002 e com o artigo 8º da Instrução Normativa SRF nº 404/2004, assim o considerando apenas aqueles que estejam intrinsecamente associados ao processo produtivo da empresa produtora. (e-fls. 3403 e 3404)*

Nessa linha, afirma que as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 admitem a não-cumulatividade das parcelas de PIS/COFINS, como forma primordial de promover a redução da carga tributária buscando a desoneração pelo pagamento destas contribuições. Reforça o argumento com jurisprudência da CSRF deste CARF.

Sustenta que na lógica atual deve-se analisar o conceito de insumo sob a ótica da essencialidade/necessidade. Cita trecho do REsp nº 1.221.170, proferido em 23/09/2015. Colaciona doutrina.

### **b) Das glosas efetuadas pela fiscalização**

A Recorrente relaciona as glosas efetuadas pela fiscalização, a saber:

- (i) *Bens utilizados como insumos: entradas de bens não enquadrados como insumos, dentre eles: aquisição de pneus; produtos para tratamento de efluentes; materiais de embalagem; despesas com serviços de frete entre filiais, despesas com serviços tomados de pessoa física, aquisições de combustíveis;*
- (ii) *Serviços utilizados como insumos – entradas se serviços não enquadrados como insumos;*
- (iii) *Crédito extemporâneo;*
- (iv) *Crédito Presumido Agroindústria. (e-fl. 3413)*

Em seguida aborda cada uma das glosas.

#### **b.1) Dos bens utilizados como insumos**

A Recorrente elenca bens que teriam sido glosados, dentre os quais: b.1.1) pneus; b.1.2) produtos para tratamento de efluentes; b.1.3) lonas, pallets; b.1.4) frete entre filiais; b.1.5) fretes na aquisição de produtos de pessoa física; e b.1.6) óleo diesel (combustível).

Em sua defesa, para reverter as glosas cita extensa jurisprudência do CARF.

#### **c) Do Crédito Extemporâneo**

A Recorrente contesta a glosa dos créditos extemporâneos. Nesse ponto alega que a apuração dos créditos da contribuição em voga toma por base as despesas ocorridas no

mês de apuração, conforme indicam os incisos I a IV do § 1º do art. 3º da Lei nº 10.833/03. Faz referência a orientação prevista no § 4º do art. 3º da Lei nº 10.833/03.

*Dessa maneira, não subsiste o entendimento do fisco de que não há possibilidade de solicitação de créditos extemporâneos ao trimestre em análise, uma vez que é certo o direito de o contribuinte aproveitar os créditos em meses subsequentes, haja vista que tal garantia está expressamente prevista na legislação supratranscrita, não podendo a fiscalização tentar limitar o que é permitido expressamente pela Lei (no caso Leis 10.637/02 e 10.833/03), sob pena de violação ao princípio da legalidade. (e-fl. 3443)*

Cita o Ato Declaratório Executivo COFIS nº 34/2010.

Alega que fez a utilização dos créditos tidos por extemporâneos dentro do prazo estabelecido no art. 1º do Decreto nº 20.910/32. Faz referência ao Acórdão nº 3403002.420. Defende que não haveria necessidade de prévia retificação do DACON por parte do contribuinte.

#### **d) Serviços Utilizados como Insumos**

A Recorrente deseja afastar a alegação fazendária quanto a preclusão atinente a supostas glosas não contestadas. Discorre sobre os créditos relativos a:

##### **d.1) manutenção predial/veicular**

*Quanto ao item manutenção, tem-se que correspondem a reparos necessários em veículos utilizados nos transportes de produção e transportes comerciais, conforme já devidamente esclarecido e descrito no item “pneus” anteriormente exposto.*

*No mesmo sentido, a Manifestante também se utiliza de manutenções preventivas na estrutura da empresa, para conservação desta estrutura predial específica da produção. (e-fl. 3455)*

##### **d.2) Cursos**

*Mesmo entendimento se aplicam aos cursos, posto que relacionado a qualificação dos funcionários do setor da produção, que aplicam o conhecimento adquirido na execução dos trabalhos produtivos, tal como: habilitação para exercer a atividade de Operador de Empilhadeira, Operador de Caldeira, etc (e-fl. 3455)*

##### **d.3) Despesas de importação frete/despachante**

*Dito isso, cabe ainda à Recorrente demonstrar seu inconformismo quanto às glosas efetuadas pela Autoridade Pública no que tange às despesas oriundas de fretes de importação de matéria-prima, bem como de despesas com desembaraço aduaneiro destas mercadorias do Porto até o efetivo internamento no estabelecimento da empresa. (e-fl. 3456)*

#### **d.4) Energia elétrica e térmica**

*Relata o Termo de Informação Fiscal a glosa parcial de créditos apurados pela Recorrente sobre despesas relacionadas à aquisição de energia elétrica, na medida em que tais valores não refletiriam a energia elétrica efetivamente consumida, mas sim valores relativos à Cosit, juros e multas.*

*Tal entendimento não merece prosperar, na medida em que tais valores integram, de maneira indissociável, o custo de aquisição da energia elétrica, não sendo possível se cogitar da impossibilidade de apuração do crédito correspondente sobre a totalidade do valor pago na operação.*

*A cobrança da taxa de iluminação pública, assim como a aquisição de energia elétrica por meio de demanda contratada em tensão previamente estabelecida, serve de valioso exemplo para a análise da medida em questão, uma vez que tais despesas não podem ser dissociadas da fatura corresponde à remuneração paga pela energia elétrica efetivamente consumida. (e-fl. 3459)*

#### **d.5) demais glosas**

*No mesmo item referente aos “Serviços utilizados como insumos”, a Autoridade Pública informa outras glosas, quais sejam, de comissões de compras/vendas, mão-de-obra temporária, dentre outros.*

*Por consequência, a sua manutenção no acórdão recorrido também se operou devido ao conceito aplicado a termo insumo.*

#### **e) Crédito Presumido Agroindústria**

A Recorrente alega que a fiscalização glosou de forma equivocada as aquisições referentes à emissão fora dos períodos em análise/apuração. Seriam as notas fiscais com emissão de 2007 a 2009.

*Ou seja, o que se pretende com tal argumentação é demonstrar a fragilidade do contribuinte face ao procedimento adotado pela fiscalização que negou direito ao reconhecimento de crédito presumido de PIS e Cofins, seja ele sob o argumento, tão somente de que os créditos já teriam sido utilizados anteriormente, seja porque não teria retificado as correspondentes declarações. (e-fl. 3463)*

#### **V – Da Ausência de preclusão no Processo Administrativo Fiscal | Princípio da Verdade Material**

A Recorrente argumenta quanto a ausência de preclusão no Processo Administrativo Fiscal e sobre o princípio da verdade material.

#### **VI – Da Atualização Monetária/Incidência da SELIC**

A Recorrente alega que quando do ressarcimento dos créditos faz jus aos acréscimos de correção monetária e juros correspondentes, sob pena de constituir evidente enriquecimento sem causa da Administração em prejuízo ao contribuinte.

## VII – Dos Pedidos

Ao final pede:

*i) Preliminarmente, em razão da ausência de motivação, bem como da análise efetiva da essencialidade dos insumos no processo produtivo da Recorrente, determinar a anulação dos despachos/decisões proferidas, determinando o retorno dos autos à Autoridade Fiscal para fins da conferência pormenorizada dos itens glosados e o efetivo cotejo com o processo produtivo da contribuinte.*

*Caso assim não o seja,*

*ii) No Mérito, postula pelo reconhecimento da totalidade do direito creditório em evidência, relativos aos créditos de COFINS do 1º trimestre de 2010, devidamente atualizados pela Selic, tendo em vista restar comprovada a legítima existência dos mesmos, com a consequente homologação das compensações declaradas.*

O processo foi distribuído a este Conselheiro Relator, na forma regimental.

É o relatório.

### **- Voto**

O recurso atende a todos os requisitos de admissibilidade previstos em lei, razão pela qual dele se conhece.

Em apertada síntese, a Recorrente sustenta que a fiscalização: a) glosou os créditos de PIS/COFINS sem analisar efetivamente o processo produtivo da empresa; b) aplicou o conceito restritivo de insumo para glosar créditos; c) negou a utilização de créditos extemporâneos; d) glosou indevidamente serviços utilizados como insumos; e) negou equivocadamente crédito presumido da agroindústria.

De forma geral, no tocante a reversão das glosas, cabe razão a recorrente. O STJ, por meio do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, em decisão de 22/02/2018, proferida na sistemática dos recursos repetitivos, firmou as seguintes teses em relação aos insumos para creditamento do PIS/COFINS:

*(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 terminado item - bem*

---

*ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.*

Assim, em vista do disposto pelo STJ no RE nº 1.221.170/PR quanto a ilegalidade das Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, bem como da jurisprudência deste CARF, a discussão seria centrada na análise dos para verificar se atendem ou não aos requisitos da essencialidade, relevância ou imprescindibilidade conforme ensinamento do superior tribunal.

Entretanto, quando do início do julgamento do processo na sessão de abril de 2019, foi suscitada dúvida na parte relativa a linha 26 - crédito presumido agroindústria.

Nesse ponto a Recorrente alega que a fiscalização glosou de forma equivocada as aquisições referentes à emissão fora dos períodos em análise/apuração. Seriam as notas fiscais com emissão de 2007 a 2009.

De um lado, a decisão de primeira instância leva a crer que o problema estaria na retificação do demonstrativo da Dacon para ter direito ao crédito.

*Note-se que a menção de que “os créditos presumidos de agroindústria, calculados à época, foram utilizados para desconto das próprias contribuições em seus respectivos períodos” importa na medida em que demonstra que houve a apuração e o desconto deste tipo de crédito no Dacon referente à época da emissão das notas ora glosadas. Assim, se àquela época, a interessada, como alega, não as incluiu na base de cálculo do crédito presumido demonstrado no Dacon daquele período, cabia então retificar tal demonstrativo e somente então trazer o eventual crédito remanescente para desconto no Dacon ora em análise. (e-fl. 3379)*

(...)

*E o Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais - Dacon é o instrumento que a legislação estabelece como meio através do qual o contribuinte deve informar ao Fisco, entre outros dados, os montantes das receitas auferidas (tributada no mercado interno, não tributada no mercado interno e de exportação) e demonstrar a apuração do valor devido da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas e dos créditos que entende possuir.*

*No que se refere à base de cálculo dos créditos, o referido demonstrativo possui fichas e linhas específicas para cada hipótese legalmente prevista de geração de crédito, que devem necessariamente refletir a real composição da base de cálculo do crédito apurado, identificando corretamente os custos e despesas que a compõem, ocorridos ao longo do respectivo período de apuração; ou seja, os custos que compõem a base de cálculo de cada tipo de crédito apurado no Dacon devem estar corretamente neste informados, conforme a sua natureza, a fim de que reste perfeitamente demonstrada a origem do crédito a que o contribuinte declara ter direito, para fins de viabilizar a oportuna e necessária análise e conferência deste pela autoridade administrativa fazendária competente para deferir ou*

---

*não o pleito do contribuinte, no caso, a Delegacia da Receita Federal do Brasil – DRF com jurisdição no domicílio fiscal do contribuinte/pleiteante.*

*Assim é que não se pode prescindir das informações que estão declaradas no Dacon e das formalidades de que se reveste este demonstrativo/declaração. A declaração válida à época do pedido tem que ser considerada para todos os efeitos legais, visto que os fatos ali descritos devem representar de forma inequívoca o direito da contribuinte e a sua natureza, a fim possibilitar a confirmação, pela DRF, de seu valor e forma de apuração, bem como o meio possível de utilização pelo contribuinte.*

*Em situações como esta, em que os dados utilizados pela Receita Federal para analisar a procedência do crédito e sua utilização são extraídos de registros informatizados baseados em valores declarados pelo sujeito passivo, cabe ao próprio sujeito passivo o ônus de retificar as declarações incorretas anteriormente encaminhadas. Portanto, como o crédito e a apuração deste deve estar perfeitamente demonstrada no Dacon, havendo qualquer eventual erro de declaração é ônus do contribuinte corrigi-lo em tempo hábil, a fim de se assegurar que a análise de seu pleito seja realizada de fato sobre o direito creditório que acredita possuir.*

*Por conta disso, não resta dúvida que a análise do pedido formulado (PER/DCOMP) limita-se ao escopo do que consta no Dacon. E esta é a razão pela qual, ao contrário do que entende a Recorrente, a Autoridade Administrativa pode perfeitamente negar o direito ao crédito incluído no pedido, mas informado de forma diversa ou não constante deste demonstrativo, em respeito à sua função precípua, visto que se assim não fosse, ao Fisco restaria inviabilizada a correta aferição da certeza e liquidez do crédito e o controle do real aproveitamento deste pelo contribuinte.*

*Portanto, ao não informar nos Dacon anteriores créditos remanescentes passíveis de desconto no Dacon ora em análise, a contribuinte retirou a possibilidade de análise e reconhecimento pela DRF da procedência e legitimidade de eventual crédito existente à época. (e-fl. 3380)*

*Diante disso, é que não cabe à Autoridade Administrativa julgadora assentir com o desconto de créditos de períodos anteriores, não informados no respectivo Dacon, em detrimento da natureza deste demonstrativo e, sobretudo, da competência originária da DRF para analisar e decidir sobre a existência e procedência do crédito declarado pelo contribuinte ao Fisco.*

*Saliente-se que não se está aqui a negar eventual direito de crédito a que a contribuinte tenha direito em relação as notas fiscais em tela, mas apenas negando que seus valores possam integrar a base de cálculo do crédito do período ora em análise.*

---

*Diante disso, não há como restabelecer a presente glosa. (efl. 3381)*

De outro lado, a Recorrente alega a possibilidade de comprovação da existência dos créditos presumidos.

*Ou seja, comprovando-se a existência dos créditos presumidos suficientes, além daqueles já utilizados inicialmente, comprova-se o correto procedimento de resarcimento efetuado pela Recorrente, devendo os mesmos serem reconhecidos e deferidos em sua integralidade. (e-fl. 3462)*

*É que não se fale em retificação da DACON, pois, quando do aproveitamento destes créditos presumidos, os mesmos são tratados como extemporâneos pela Recorrente e são devidamente lançados em DACON's dos períodos ora analisados. Ou seja, utilizou a Recorrente os créditos presumidos de 2007 a 2009 para desconto das contribuições dos períodos de 2010 a 2013, além daqueles já anteriormente utilizados como afirmado pelo fiscal, mas, não sendo os mesmos já utilizados anteriormente. (e-fl. 3464)*

*Portanto, estamos falando de créditos distintos, conforme relação de notas fiscais apresentadas na manifestação anterior.*

*Por consequência, e a fim de justificar o equívoco fiscal, apresentou a Recorrente planilha demonstrando os saldos de cada período, inclusive com as notas fiscais que originaram o crédito de 2007 a 2009 utilizados naquele período, bem como a relação das notas fiscais de aquisição de 2007 a 2009 utilizadas nos períodos de 2010 a 2013 ora questionados.*

*Trata-se de prova produzida em sede de Manifestação de Inconformidade, mas não apreciada no acórdão recorrido. (e-fl. 3465)*

Diante das colocações de ambos os lados, a turma julgadora considerou por bem converter o julgamento em diligência para verificar se realmente sobrou crédito para ser utilizado.

A conversão em diligência é para apurar nas NFs e livros de entrada o valor do crédito presumido e confrontar tais valores com os créditos utilizados no próprio período e nos períodos subsequentes. A Recorrente informa que fez o controle dos créditos presumidos no livro de entrada e que produziu prova em sede de manifestação de inconformidade que não fora apreciada.

O CARF possui o reiterado entendimento de ser possível a conversão do feito em diligência, com base no artigo 29, combinado com artigo 16, §§4º e 6º, do PAF– Decreto 70.235/72, com a produção de relatório conclusivo sobre o assunto.

Assim, entendo que no presente processo há dúvida razoável acerca de tais créditos, justificando a conversão do feito em diligência, não sendo prudente julgar o recurso em prejuízo da Recorrente, sem que a questão levantada seja dirimida.

---

Diante do exposto, voto pela conversão do julgamento em diligência à repartição de origem, para que aprecie a documentação de comprovação da existência dos alegados créditos, bem como, caso necessário, proceda a intimação da Recorrente para no prazo de 30 (trinta) dias, renovável uma vez por igual período, a apresentar outros documentos, porventura, ainda necessários aptos a comprovar os valores pretendidos.

Ao final deve a autoridade da repartição de origem informar se há ou não o direito creditório alegado pela Recorrente.

Isto posto, deve ser oportunizada à Recorrente o conhecimento dos procedimentos efetuados pela repartição fiscal, inclusive do relatório elaborado pela fiscalização, com abertura de vistas pelo prazo de 30 (trinta) dias, prorrogável uma vez por igual período, para que se manifeste, para, na sequência, retornarem os autos a este colegiado para prosseguimento do julgamento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Leonardo Correia Lima Macedo - Relator.