



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10920.723601/2015-51
ACÓRDÃO	3201-012.063 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de setembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	URBANO AGROINDUSTRIAL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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

MATÉRIAS NÃO PROPOSTAS NA IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO EM SEDE RECURSAL.

O contencioso administrativo instaura-se com a impugnação ou manifestação de inconformidade, que devem ser expressas, considerando-se preclusa a matéria que não tenha sido especificamente indicada ao debate. Inadmissível a apreciação em grau de recurso de matéria nova não apresentada por ocasião da impugnação ou manifestação de inconformidade.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

O pedido de diligência será indeferido quando prescindível ou desnecessário para a formação da convicção da autoridade julgadora.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO. DECISÃO DO STJ. EFEITO VINCULANTE PARA A RFB.

No regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, aplica-se o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, julgado em 22/02/2018 sob a sistemática dos recursos repetitivos, com efeito vinculante para a Receita Federal do Brasil - RFB, no qual restou assentado que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Ou o bem ou serviço creditado deve se constituir em elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado

pelo contribuinte; ou, em sua finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, deve integrar o processo de produção do sujeito passivo, pela singularidade da cadeia produtiva ou por imposição legal.

INSUMOS. SERVIÇOS DE TRATAMENTO DE EFLUENTES.

Na atividade de beneficiamento de arroz, restou caracterizada a necessidade/relevância dos gastos com tratamento de efluentes.

INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. UTILIZAÇÃO GERAL OU MISTA.

Para aproveitamento de créditos, no caso de bens ou serviços mistos ou de uso geral, é necessário que o contribuinte mantenha registros separados e escrituração que permitam ou identificar o item em questão e sua utilização no processo produtivo ou rateio fundamentado.

INSUMOS. EMBALAGEM.

As despesas incorridas com pallets, lonas e demais produtos utilizados como embalagem de transporte são insumos, conforme o art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003, por serem essenciais e relevantes na sua atividade de produção e a consequente venda no mercado interno e exportação.

CREDITAMENTO EXTEMPORÂNEO. DACON/EFD-CONTRIBUIÇÕES. RETIFICAÇÕES.

Observados os requisitos legais desde que demonstrado a inexistência de aproveitamento em outros períodos, o crédito extemporâneo decorrente da não-cumulatividade do PIS e da Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, inclusive sem necessidade prévia retificação das obrigações acessórias.

CRÉDITO. FRETE DE IMPORTAÇÃO.

São considerados insumos os fretes e seguros no território nacional quando da importação de bens para serem utilizados como insumos na produção.

PIS/COFINS. RESSARCIMENTO. JUROS/ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. SELIC. POSSIBILIDADE.

Conforme decidido no julgamento do REsp 1.767.945/PR, realizado sob o rito dos recursos repetitivos, é devida a atualização monetária pela Selic, no ressarcimento de crédito escritural da não cumulatividade, acumulado ao final do trimestre, depois de decorridos 360 (trezentos e sessenta) do protocolo do respectivo pedido, em face da resistência ilegítima do Fisco,

inclusive, para o ressarcimento de saldo credor trimestral do PIS e da Cofins sob o regime não cumulativo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer de parte do Recurso Voluntário, por preclusão, e, na parte conhecida, em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, em dar-lhe parcial provimento, observados os demais requisitos da lei, nos seguintes termos: (I) por unanimidade de votos, para reverter as glosas de créditos em relação a: (I.1) tratamento de efluentes, (I.2) fretes de compras de insumos e fretes entre filiais de insumos e produtos em elaboração e (I.3) fretes e seguros na internalização de mercadorias importadas para serem utilizadas como insumos, (I.4) bem como para assegurar o direito à correção dos créditos reconhecidos pela Selic, na forma da legislação, após decorridos 360 (trezentos e sessenta) dias da data do protocolo do respectivo pedido; (II) por voto de qualidade, para reverter as glosas de crédito em relação a: (II.1) material de embalagem (pallets e lona), (II.2) combustíveis e pneus consumidos ou utilizados em caminhões na prestação de serviços de transporte e (II.3) créditos extemporâneos, abarcando créditos básicos e presumido, este nos termos da informação fiscal de diligência, mas desde que comprovados e demonstrada, inequivocamente, a sua não utilização em outros períodos de apuração, vencidos os conselheiros Marcelo Enk de Aguiar (Relator) e Larissa Cássia Favaro Boldrin (Substituta), que negavam provimento nesses itens. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Flávia Sales Campos Vale.

Assinado Digitalmente

MARCELO ENK DE AGUIAR – Relator

Assinado Digitalmente

HÉLCIO LAFETÁ REIS – Presidente

Assinado Digitalmente

FLÁVIA SALES CAMPOS VALE – Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Larissa Cássia Favaro Boldrin (Substituta), Flávia Sales Campos Vale, Marcelo Enk de Aguiar e Hécio Lafetá Reis (Presidente).

RELATÓRIO

O processo retornou de diligência e encontra-se pronto para apreciação. Trata-se de pedido de ressarcimento de créditos da Contribuição em epígrafe.

Com base no relatório da **Resolução de Diligência nº 3201-001.981** desta turma do Carf, seguem os fatos de forma resumida:

Do Despacho Decisório

(...)

Do Relatório Fiscal

(...)

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 período sem 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 do 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 efluentes, 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 efluentes 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 intemperes 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, incorrendo 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.

Da Decisão da DRJ

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

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período (...)

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 (...)

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. DACON.

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 CRÉDITO. 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.

Segue o relatório da Resolução do Carf sobre o recurso voluntário:

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 aluguéis, 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.

Através de Resolução, a Turma encaminhou o processo em diligência para:

- Nova verificação com relação ao crédito presumido, em função de questões suscitadas sobre as retificadoras do Dacon e comprovação;
- Foi determinada a apuração nas NFs e livros de entrada do valor do crédito presumido e sua confrontação com os valores dos créditos utilizados no próprio período e nos períodos subsequentes. Foi pontuada a alegação da recorrente de 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.
- Ao final, determinou-se à autoridade da repartição de origem informar se há ou não o direito creditório alegado.

Posteriormente, o contribuinte impetrou mandado de segurança para cumprimento da diligência do Carf, restando determinado em Sentença o prazo de 60 (sessenta) dias para efetuar a diligência.

A unidade cumpriu a diligência, que resultou na informação fiscal anexada aos autos.

A interessada se manifestou, apresentando suas razões.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **MARCELO ENK DE AGUIAR**, Relator

O Recurso Voluntário atende aos requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se toma conhecimento. O processo retornou de diligência, encontrando-se pronto para o julgamento. Não mais fazendo parte do Carf o relator original da Resolução de diligência, o processo foi objeto de sorteio para novo relator.

No geral, se observou, no que segue, a ordem temática do recurso, embora alguns itens possam constar em mais de uma classificação (por exemplo, como bens ou serviços), dependendo da rubrica em que foram apropriados os créditos. Os créditos extemporâneos, por ser situação verificada em mais de um item, inclusive no que tange aos créditos presumidos, serão objeto de análise em item próprio.

A análise a seguir está dividida por tópicos, de modo a facilitar a apreciação e fornecer clareza ao julgado.

1 ALEGAÇÃO DE NULIDADE E DILIGÊNCIA.

A empresa conclui em seu recurso voluntário pela necessidade de conversão dos autos em diligência para análise dos itens glosados em confronto com o processo produtivo da empresa. Entende existir ausência de motivação para a glosa, uma vez não ter sido feito o devido cotejo com o processo produtivo do contribuinte. Pelo princípio da verdade material, a análise não poderia ter sido feita sem a verificação pormenorizada da produção. Entende ser de direito *“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”*.

Na manifestação de inconformidade, não houve pronunciamento sobre “anulação” ou “nulidade” em si, mas foi solicitada a diligência e questionada a auditoria fiscal em relação a análise do processo produtivo, em especial com fundamento na verdade material e na decisão do STJ sobre insumos.

De qualquer forma, por primeiro, é de destacar que não se vislumbra na nulidade suscitada pela recorrente nenhuma das hipóteses previstas no artigo 59, do Decreto nº 70.235/1972:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

(...)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Caso de fato essas alegações com relação aos valores de glosa sejam pertinentes, questão atinente ao Mérito, essas glosas serão revertidas em benefício do recorrente. É de se acrescentar que a verificação fiscal dos créditos aproveitados e da apuração das contribuições é legítima e desejável.

Sobre o ônus da prova e a diligência, na apreciação da manifestação, andou bem a DRJ no que segue:

É certo que a norma acima transcrita prevê a realização de diligências, por parte da autoridade fiscal, destinadas à verificação da exatidão das informações trazidas pelos contribuintes, mas é preciso ter em conta que tal previsão não existe com o fim de suprir o ônus da prova colocado aos contribuintes, mas sim de elucidar questões pontuais mantidas controversas mesmo em face dos documentos trazidos pelo contribuinte/pleiteante; em outras palavras, as diligências servem para esclarecer pontos duvidosos específicos, e não para que a autoridade fiscal, diante da falta de comprovação da existência do crédito, supra tal omissão do contribuinte.

O fato de o processo administrativo ser informado pelo Princípio da Verdade Material em nada macula tudo o que foi dito até aqui. É que o referido princípio destina-se à busca da verdade, mas isto num cenário dentro do qual as partes trabalharam proativamente no sentido do cumprimento do seu *onus probandi*. À evidência, **tal princípio não se presta a afastar o ônus do contribuinte, saliente-se, legalmente estabelecido, de provar a existência e legitimidade do crédito que pleiteia perante a Fazenda Nacional** e atribuí-lo a esta. (gn).

Cediço que o ônus de provar determinado crédito é do sujeito passivo. E para desincumbir-se desse direito, deve prová-lo em específico, de forma articulada e com arrimo em documento fiscal. Veja-se a seguinte ementa esclarecedora do Carf:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA Ano-calendário: 2001 DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO DE IRPJ. AUSÊNCIA DE LIQUIDEZ E CERTEZA DO DIREITO CREDITÓRIO.

É ônus do contribuinte comprovar a liquidez e certeza de seu direito creditório, conforme determina o caput do art. 170 do CTN, devendo demonstrar de maneira

inequívoca a sua existência, e, por conseguinte, o erro em que se fundou a declaração original.

O Princípio da Verdade Material não pode ser aplicado à míngua das provas competentes para constituir juridicamente o fato jurídico afirmado pela Recorrente. (...).

(Acórdão: 1801-001.180; processo: 10120.902897/2008-61; sessão: 02/10/2012; 1a. Turma Especial da 1a. Sessão de Julgamento do Carf).

No caso, o presente processo já foi encaminhado em diligência, em relação ao tema que se entendeu, à época, cabível. Inobstante a consideração da atividade produtiva exercida em paralelo às provas apresentadas, cabível a auditoria e glosas realizadas em consonância com a legislação tributária, que prescinde de laudos técnicos ou de engenharia, se desnecessários à formação de convicção e decisão da lide.

Cumpra novamente citar outras decisões do Carf, das quais se transcreve as ementas:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

(...)

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. PROCEDIMENTO IMPRESTÁVEL À COLHEITA DE PROVAS.

A diligência não se presta à colheita prova, cabendo o indeferimento para a realização do procedimento, quando nada houver a ser elucidado por meio deste.

(Acórdão: 3303-001.923; processo: 13819.908362/2012-10; sessão: 21/07/2021; 3ª Turma Extraordinária da 1ª Sessão de Julgamento do Carf).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

(...)

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

O pedido de diligência será indeferido quando prescindível ou desnecessário para a formação da convicção da autoridade julgadora.

(Acórdão: 3302-011.789; processo: 12571.720233/2014-41; sessão: 21/09/2021; 2ª Turma da 3ª Câmara da 3ª Sessão de Julgamento do Carf).

Considerando que já foi realizada a diligência necessária à solução da lide, cumpre rejeitar as preliminares e prosseguir na decisão.

2 DO CONCEITO DE INSUMOS.

Cumprida uma digressão inicial sobre o conceito de insumo a ser utilizado, uma vez que abordado tanto na decisão de primeiro grau quanto no recurso. É de se delimitar, então, o que se entende por insumo, nos termos da legislação de regência. Em sua origem, a sistemática da não cumulatividade do PIS e da Cofins estava basicamente regrada no art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que tratam sobre quais créditos poderão ser descontados, inclusive dos bens e serviços utilizados como insumos. As previsões legais foram disciplinadas, no âmbito da RFB, inicialmente, pelas Instruções Normativas, nºs 247/2002, 358/2003 e 404/2004.

Mais recentemente, o julgamento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no Recurso Especial (REsp) nº 1.221.170/PR, submetido à sistemática dos recursos repetitivos de que tratam os arts. 1.036 e seguintes do NCPC, fixou entendimento aplicável à matéria. Em tal julgado, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) assentou as seguintes teses “(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”.

O entendimento fixado pelo STJ foi **intermediário** entre o adotado pela RFB em suas instruções normativas e o pleiteado por muitas empresas. Assim, não se poderia limitar os créditos aos gastos com o aplicado diretamente na fabricação, bem como ao que sofre desgaste na produção. Tampouco, por outro lado, abrangeria gastos necessários à manutenção da atividade empresarial, mas sim os dispêndios vinculados ao processo produtivo apenas, em suas fases, afastando outras despesas. Ou seja, não é o conceito adotado para o IPI. Tampouco para o IRPJ.

Após, foram publicados a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e o Parecer Normativo (PN) Cosit/RFB nº 05, de 17/12/2018. Este esclareceu aspectos do julgado para fins de sua adoção administrativa. O entendimento constante desses atos, já incorporando o decidido pelo judiciário, é o adotado na apreciação administrativa, com ressalva de atualizações posteriores e de verificação do caso concreto.

Observe-se, ainda, que a mudança de entendimento acima abordada não afasta a necessidade de comprovação de que os dispêndios, para efeitos de classificação como insumos, estejam relacionados intrinsecamente ao exercício das atividades-fim da empresa e não correspondam a meros gastos operacionais. A referida mudança também não implica que o novo entendimento sobre o conceito de insumos se sobreponha às vedações e limitações de creditamento previstas em lei. E mais, mantém-se, inclusive em decorrência de critério lógico, a necessidade de delimitação e escrituração apartada, para o aproveitamento como crédito, no caso de gastos em bens e serviços aproveitados tanto em áreas de produção como em outras atividades da empresa.

3 GLOSAS DE BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS.

A auditoria fiscal sobre os pedidos de ressarcimento/compensação foi realizada, atendendo o prazo estabelecido em determinação judicial. A maior parte dos créditos foi validada.

Determinados créditos decorrentes do item “bens utilizados como insumos” foram glosados.

Pneus

A empresa argumentou pela essencialidade, uma vez que os gastos envolvidos são para veículos próprios da companhia, destinados ao transporte de produção e comercial. São insumos e, de toda a forma, consta a atividade de transporte no objeto social da empresa, que realiza fretes a terceiros.

Com relação ao último argumento, assim bem assinalou a DRJ na análise:

Inicialmente, diga-se que o crédito pleiteado, conforme declarado pela interessada, decorre de vendas de produtos por ela industrializados e comercializados no mercado interno e não de receitas de prestação de serviços de transporte.

De fato, não se apresentaram receitas de serviços de transporte que abarquem tais gastos a ela vinculadas.

De toda a forma, os gastos com pneus (compras, recauchutagem, manutenção) são comuns a variadas atividades, reconhecidas no que tange à área comercial, que não comporta insumos. Nesse caso, para se fazer valer os créditos, apenas se tivesse sido adotada escrituração em separado, identificando de forma independente cada caso, situação que não se verificou.

No caso em concreto, **não é possível aferir certeza e liquidez sobre qualquer crédito**. Não se oferece, na manifestação de inconformidade ou recurso, cálculo apartado sobre o item, ou mesmo, hipótese de rateio fundamentado de que trata o PN Cosit/RFB nº 05/2018 (item 14), a saber:

14. RATEIO EM CASO DE UTILIZAÇÃO MISTA

164. Em diversas hipóteses apresentadas neste Parecer Normativo é possível que o mesmo bem ou serviço seja considerado insumo gerador de créditos para algumas atividades e não o seja para outras.

165. Nessa hipótese, a pessoa jurídica deverá realizar rateio fundamentado em critérios racionais e devidamente demonstrado em sua contabilidade para determinar o montante de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurável em relação a cada bem, serviço ou ativo, discriminando os créditos em função da natureza, origem e vinculação, observadas as normas específicas (exemplificativamente, art. 35 da Lei nº 12.058, de 13 de outubro de 2009) e as obrigações acessórias aplicáveis.

Assim, bens e serviços genéricos, comuns ou simplesmente classificados sem detalhamento, não poderiam ser objeto de validação. Na hipótese de utilização mista, é **necessário que o contribuinte mantenha registros separados e escrituração que permitam identificar o item em questão e sua utilização.**

Veja-se ementa e voto de decisão da CSRF:

Ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/02/2004 a 31/03/2004

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170 - PR (2010/0209115-0), pelo rito dos Recursos Repetitivos, decidiu que 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 - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela Contribuinte.

No presente caso, a Contribuinte não demonstrou a essencialidade e pertinência dos insumos utilizados em seu processo produtivo, o julgador não pode aplicar de ofício matéria não contestada.

Voto:

De uma análise detida junto aos autos, verifico que a Contribuinte tem como objeto social atividades ligadas ao setor agrícola, industrial e comercial de produtos alimentícios em geral.

(...)

Em que pese esta E. Câmara Superior, fixar jurisprudência favorável à manutenção do crédito de PIS e da COFINS, por ausência de fundamento/indicação da pertinência no processo produtivo, mantenho a glosa dos seguintes insumos:

(...)

Despesas que não se constituem em Insumo — despesas médicas ; despesas de assessoria, planejamento e consultoria; despesas com segurança, vigilância e limpeza; despesas com telecomunicações ; despesas ativáveis em construções; despesas de viagem e locomoção; despesas de conservação manutenção ; e despesas diversas, tais como com encadernações, locação de veículos, serviços de limpeza de veículo/reparo de pneus, serviço de guincho, chapeação.

(Acórdão: 9303-009.875; processo: 13983.000139/2004-11; sessão: 11/12/2019; 3ª T/CSRF).

Tratamento de efluentes

A empresa cita resolução do Conselho Nacional do Meio Ambiente (Conama) e conceito de efluentes, argumentando pelo enquadramento ao caso da recorrente, cuja atividade principal é o beneficiamento de arroz. Também cita Portaria do Ministério da Saúde.

Os produtos e gastos para o tratamento de efluentes e água descartada têm sido reconhecidos como parte desse tipo de produção. Veja-se que 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 pelas singularidades de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal. Muito embora a necessidade de vinculação de forma minudente no caso da imposição legal, sob pena de banalização da previsão, em casos específicos, que se entende contemplar a atividade agrícola e de beneficiamento de arroz, tal vinculação já tem sido reconhecida.

Cumpre citar decisão recente do Carf:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/03/2014

PIS/PASEP. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.

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, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste conselho.

PIS/PASEP. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. GASTOS COM TRATAMENTO DE EFLUENTES. POSSIBILIDADE.

Para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS, imprescindível a sua essencialidade e relevância ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente. Restou caracterizada a essencialidade/relevância das despesas com tratamento de efluentes.

(...)

(Acórdão: 3401-012.506; processo 10920.721033/2016-34; sessão: 14/10/2023; 1ª Turma da 4ª Câmara da 3ª Seção do Carf).

Nenhum motivo adicional para a glosa foi manejado, de modo que **devem ser reconhecidos os créditos referentes ao tratamento de efluentes.**

Materiais de embalagem: lonas e pallets

Aduz a recorrente:

Assim sendo, para efetuar a comercialização de seus produtos bem como o transporte dos mesmos, é necessário efetuar a embalagem, realizada por meio de insumos adquiridos para esta finalidade, tais como lonas, pallets entre outros.

Na etapa de empacotamento e expedição, ocorre o empacotamento do arroz selecionado e pronto para suas devidas embalagens. O arroz que fica armazenado nas caixas para ser empacotado passa por uma peneira para retirar impurezas que ainda possam se encontrar nos grãos. Depois de enfardado, o produto é empilhado em pallets de tamanho padrão, onde é possível armazenar 56 fardos de 30 kg. Feito isso, o arroz fica em estoque aguardando para ser carregado.

(...)

O empilhamento dos fardos nos pallets é feito pelo colaborador, e o transporte dos mesmos é efetuado por empilhadeiras.

(...)

Ou seja, verifica-se que no processo em questão utilizam-se os pallets e as lonas ora glosadas, bem como diversos outros produtos que se enquadram no conceito de insumos.

Primeiro, é importante ressaltar que deve ser mantida a distinção feita para embalagens de transporte. Mesmo que a origem possa ser da legislação do IPI, os conceitos são usados de longa data e não foram alterados a partir da apreciação do STJ.

As embalagens de apresentação condicionam diretamente os produtos e a eles se incorporam, durante o processo de fabricação. Já as embalagens de transporte são aquelas utilizadas para o acondicionamento dos produtos e se destinam, por conta disso, tão-somente ao transporte. **O conceito de insumo abrange somente as embalagens de apresentação, que se incorporam ao produto durante o processo de fabricação**, valorizando o mesmo através de sua apresentação.

É de se apontar que tal entendimento se mantém válido no Parecer Normativo (PN) Cosit/RFB nº 05, de 17/12/2018:

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 mercadorias²; b) transporte de mercadorias entre centros de distribuição próprios; c) embalagens para transporte das mercadorias; etc.

Também é necessário lembrar que a possibilidade de creditamento não se estende aos bens utilizados após findo o processo produtivo, já com o produto pronto, a não ser nos casos específicos como limpeza de efluentes prevista em legislação para a atividade. A *necessidade*, conforme julgado pelo STJ, está relacionada ao processo de produção, e não à atividade empresarial.

A Instrução Normativa nº 1.911, de 11 de outubro de 2019, por sua vez, em seu artigo 172, trouxe esse disciplinamento restritivo quanto às embalagens de transporte que impossibilita o seu crédito, enquanto ressaltou a amplitude no entendimento ao trazer a possibilidade do aproveitamento de créditos em relação às embalagens de apresentação, nos seguintes termos:

Art. 172. Para efeitos do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes, que integram o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 1º **Consideram-se insumos, inclusive:**

(...)

VI - **embalagens de apresentação utilizadas nos bens destinados à venda;**

(...)

§ 2º **Não são considerados insumos**, entre outros:

(...)

II - **embalagens utilizadas no transporte do produto acabado;**

No caso, as embalagens e material utilizado podem ser importantes para o transporte e integridade das mercadorias, mas não são incorporadas ao produto. Não estão subsumidas ao conceito de insumos acima indicado.

Desse modo, a atividade econômica da pessoa jurídica é vista pelo prisma **do processo produtivo**. Assim, **não há que ser revertida a glosa para os bens e embalagens para transportar produtos e serviços aplicados em bens e embalagens de transporte, como pallets e lonas**.

Frete entre filiais

Foram glosados os fretes não referentes a aquisição de insumos ou a operação de vendas.

A empresa argumentou no recurso voluntário:

O dispositivo normativo acima citado traz a possibilidade dos contribuintes se creditarem inclusive sobre os “serviços” utilizados para a produção ou fabricação dos produtos destinados à venda. No caso específico da Manifestante, 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.

(...)

Por esta razão, as transferências efetivadas entre unidades de produção da Recorrente para realização de etapas complementares da industrialização de seus produtos, que tem por escopo a conclusão do processo produtivo, bem como

aqueles utilizados em operações de compra, geram direito de crédito de PIS e de Cofins.

Embora não abarque toda a questão aqui em discussão, interessa citar a bem recente súmula do Carf:

Súmula CARF nº 188

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024 – vigência em 27/06/2024.

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.478; 9303-014.428; 9303-014.348

Desse modo, registra a empresa tratar-se de frete internos ao processo produtivo, o que exclui produtos prontos. Nada indicado em contrário ao afirmado, **deve ser provido o recurso para reconhecer o crédito de fretes em operações de compras de insumos e fretes entre filiais de insumos e produtos em elaboração.**

Fretes de pessoas físicas

Os fretes adquiridos de pessoas físicas não podem ser objeto de creditamento, para tanto é suficiente a apreciação da DRJ:

Ocorre que inexistente a possibilidade de tomada de crédito, do tipo de que aqui se trata (na linha 02 deve ser informado o crédito regular), em relação a aquisições de bens de pessoas físicas. De se ver que o próprio art. 3º, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, em seu §3º, expressamente limita a tomada de crédito de que trata a aquisições de bens e serviços a pagamentos efetuados junto a pessoas jurídicas.

De fato, apesar de a empresa indicar ser um custo da atividade, não detalha os fretes em questão, de modo que não existem elementos para prover alteração nesse item.

Aquisições de combustíveis (óleo diesel)

A empresa argumenta que sua atividade também envolve o cunho comercial (venda de produtos), o que inclui transportar os produtos. São custos da atividade. Também, que existe previsão no contrato social de atividades de transporte. Além disso, referidos combustíveis também são utilizados nos geradores de energia, empilhadeiras, plataforma tombador, turbina da usina e compressores de ar.

No caso, valem as mesmas observações do item mais acima, referente aos “pneus”. As receitas sobre as quais foram solicitados os créditos não correspondem a serviços prestados de

fretes. Deveria ser feito o rateio a partir de critério fundamentado ou escrituração em separado. Veja-se que não é todo óleo diesel ou lubrificante que poderia ser enquadrado como insumo.

Por ilustrar a situação, transcreve-se duas decisões no âmbito do Carf:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2007 a 30/06/2009

(...)

PIS E COFINS. CRÉDITOS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS QUE GERAM DIREITO A CRÉDITO. FRETES. COMBUSTÍVEIS. IMPOSSIBILIDADE.

Os gastos com aquisição de óleo diesel consumido nos caminhões utilizados na entrega dos produtos vendidos ao mercado interno se referem a atividades posteriores à finalização da elaboração do produto integrantes da operação de venda da empresa, não se enquadrando no conceito de insumo para fins creditamento. A permissão para apropriação de créditos calculados sobre aquisição de combustíveis e lubrificantes é válida apenas no caso de produção de bens ou prestação de serviços, conforme no inciso II do art. 3º das Lei 10.637/2002 e 10.833/2003. Já o creditamento do frete em operações de venda previsto nos art. 3º, inciso IX, e art. 15, inciso II, ambos da Lei 10.833/03 deve ser limitado a gastos com pessoas jurídicas que tenham sido tributadas pelas contribuições, não se aplicando o dispositivo a gastos próprios com combustíveis e lubrificantes utilizados na entrega de mercadorias.

PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS. CONCEITO DE INSUMO. CRÉDITO. COMBUSTÍVEIS.

Não geram direito a crédito das contribuições não cumulativas as despesas com combustíveis quando não restar comprovado que esses foram consumidos nos veículos utilizados na atividade-fim da pessoa jurídica.

(Acórdão: 3003-001.938; processo 10935.004753/2010-87; sessão: 22/07/2021; 3ª Turma Extraordinária, 3ª Seção do Carf)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/04/2005

TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA DO STJ.

Os gastos com transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não se enquadram no conceito de insumo por serem posteriores ao processo produtivo. Também, conforme jurisprudência dominante do STJ (REsp nº 1.745.345/RJ), não podem ser considerados como os fretes previstos no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, por não se constituírem em operação de venda.

(Acórdão: 9303-014.190; processo 13204.000079/2005-47; sessão: 20/07/2023; 1ª Turma da 4ª Câmara da 3ª Seção do Carf).

Improvido, portanto, o recurso. Como já assinalado, os créditos extemporâneos serão apreciados em item próprio.

4 GLOSAS DE BENS SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS.

Para alguns itens, como fretes, podem ter sido apropriados créditos em mais de uma modalidade.

Manutenção predial e veicular

Em relação aos **serviços de manutenção veicular/predial**, a Recorrente alega: trata-se de manutenções realizadas devido a reparos necessários em veículos que se referem a transportes de produção e transportes comerciais, conforme já devidamente esclarecido e descrito 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.

As questões colocadas já foram apreciadas no item “pneus” e “óleo diesel”. Embora importantes, tais gastos não podem ser validados, uma vez que são itens comuns sobre os quais não foi feita a separação ou rateio para apuração dos insumos.

Em adendo, acresce-se as seguintes decisões do Carf sobre manutenção predial, em apoio ao argumento:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2003 a 30/06/2003

(...)

NÃO CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. PIS. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. DESPESAS COM MANUTENÇÃO PREDIAL. DIREITO AO CREDITAMENTO.

A legislação das Contribuições Sociais não cumulativas - PIS/COFINS - informa de maneira exaustiva todas as possibilidades de aproveitamento de créditos. Não há previsão legal para creditamento sobre a aquisição de itens e serviços que não sejam utilizados diretamente no processo de produção do produto destinado a venda. Não é possível a concessão de créditos sobre despesas com manutenção predial, pois nem são insumos de produção e nem são encargos de depreciação.

(Acórdão: 9303-006.595; processo 11065.003772/2003-16; sessão: 10/04/2018; 3ª Turma / CSRF).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

(...)

CRÉDITOS DE DESPESAS COM MANUTENÇÃO PREDIAL.

Não geram direito a crédito os valores relativos a gastos com despesas de manutenção predial por não configurarem pagamento de bens ou serviços enquadrados como insumos utilizados na fabricação ou produção de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços.

(Acórdão: 3402-011.156; processo: 10925.721990/2011-14; sessão: 24/10/2023; 2ª Turma da 4ª Câmara da 3ª Seção do Carf).

Como se observa na planilha, muitos serviços são descritos genericamente como “serviços – uso genérico”. No caso, **não é possível reverter a glosa**, inexistindo certeza e liquidez.

Cursos

Os cursos estariam relacionados à qualificação dos funcionários da atividade produtiva.

Entretanto, os gastos de apoio a mão-de-obra e treinamento, a despeito do mérito, não são insumos pelo conceito advindo da decisão do STJ. A glosa deve ser mantida.

Despesas de Importação

A empresa se insurge contra as glosas efetuadas 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. Considera-as despesas oriundas da aquisição de matérias-primas, as quais serão utilizadas diretamente no processo produtivo, refletindo então na apropriação do crédito.

No caso do frete, entende-se o frete de insumos, desde que tributado e registrado de forma autônoma, como custo independente do bem-insumo em si. No caso de importação, a mesma linha deve ser adotada. Segue decisão da CSRF do Carf nesse sentido:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/07/2015 a 30/09/2015

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. RESP 1.221.170-PR. LOGÍSTICA DE IMPORTAÇÃO DE INSUMOS E OUTROS SERVIÇOS ESSENCIAIS.

Os custos com fretes contratados após a nacionalização do produto, para transportar o bem importado, que servirá de insumos, do porto ou do estabelecimento alfandegário até o estabelecimento da Recorrente, deve gerar crédito da não-cumulatividade das contribuições sociais.

(Acórdão: 9303-014.844; processo: 10680.903083/2018-70; sessão: 14/03/2024; 3ª Turma da CSRF).

Também a IN RFB 2.121/2022 já prevê o seguinte:

Art. 176. Para efeito do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

§ 1º Consideram-se **insumos**, inclusive:

(...)

XVI - **frete e seguro no território nacional quando da importação de bens para serem utilizados como insumos** na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros; (gn).

Assim, **deve ser concedido o crédito decorrente dos gastos de fretes de insumos importados e despesas acessórias, excluídas taxas e despesas de desembaraço ou portuárias**, reconhecidas apenas no item e limites de crédito de importação, na condição de valores que compõem às importações sujeitas ao pagamento da contribuição.

Aquisição de energia

Foram glosados os valores das faturas de energia elétrica não incluídos na base de cálculo do ICMS (COSIP, correção monetária, multas, juros, tarifas postais), afora os valores de notas fiscais fora do período de apuração analisado, que serão objeto de item próprio nesse voto.

Tal matéria não foi contestada na manifestação de inconformidade. A decisão *a quo* incluiu no texto e na ementa:

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.

A empresa, no recurso, questionou:

Senhores Julgadores, antes de analisarmos as glosas efetivamente praticadas, indispensável afastar a alegação fazendária quanto a preclusão atinente a supostas glosas não contestadas.

(...)

Não fosse apenas isso, sabe-se que o processo administrativo se rege pelos princípios da verdade material e formalismo moderado, os quais tem fulcro nos princípios da legalidade e tipicidade.

Inobstante, tais princípios não se destinam a afastar a preclusão.

O Carf já apreciou a questão:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007

MATÉRIAS NÃO PROPOSTAS NA IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO EM SEDE RECURSAL.

O contencioso administrativo instaura-se com a impugnação ou manifestação de inconformidade, que devem ser expressas, considerando-se preclusa a matéria que não tenha sido especificamente indicada ao debate. Inadmissível a apreciação em grau de recurso de matéria nova não apresentada por ocasião da impugnação ou manifestação de inconformidade. Nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada em impugnação, verificando-se a preclusão em relação ao tema (multa qualificada).

(Acórdão: 9101-005.300; processo: 13629.720195/2011-33; sessão: 12/01/2021; 1ª Turma da CSRF).

De toda a forma, o inciso III, do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, não autoriza incluir tais “acessórios” na base de cálculo dos créditos, mas tão-somente a despesa com a própria energia consumida no estabelecimento da empresa.

A definitividade da matéria, porém, já foi declarada pela DRJ.

5 CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS.

Foram glosados os valores das notas fiscais fora dos períodos de análise. Registra o parecer da fiscalização tratar-se de notas com emissão entre 2005 e 2009.

A empresa se insurge contra a glosa, pelos motivos já expostas. Não se adentra em motivos para a extemporaneidade, mas cabe aqui pontuar que são constatados valores extemporâneos em diferentes títulos desse voto.

Pois bem, **como a apuração dos créditos passíveis de repetição depende, no mais dos casos, da prévia confrontação entre créditos e débitos dentro do período de apuração, inevitável é que o reconhecimento do direito creditório deva se dar por períodos de apuração.** Importa destacar que o trimestre de apuração tem influência no rateio dos dispêndios passíveis de consideração na base de cálculo dos créditos. Tais disposições também são encontradas, de forma clara, nas instruções normativas que regularam a matéria (IN SRF 600/05, IN RFB 900/08, IN RFB 1.300/12, IN RFB 1.717/2017 e seguintes). A legislação se reporta, para fins de determinação do crédito, **ao mês de aquisição** do bem ou serviço **ou mês em que a despesa for incorrida**, e, caso o crédito não seja aproveitado no próprio mês de sua apuração, poderá sê-lo nos seguintes.

O cerne da questão não é o momento em que o crédito é utilizado, mas sim para qual período ele é apurado. A utilização do saldo de créditos de meses anteriores em um procedimento de ressarcimento/compensação era (e continua sendo) uma faculdade da contribuinte, não podendo a autoridade fiscal incluir tais créditos, de ofício, em um Perdcomp que versou unicamente a respeito dos créditos de um período de apuração específico. Ou seja, os arts. 3º, § 4º, das Leis nº 10.637/2002, e 10.833/2003, permitem que um crédito já apurado em um determinado mês, e não utilizado, possa ser aproveitado em meses posteriores. Porém não permite que se aproveite um crédito não apurado no mês incorrido seja efetuado diretamente em outro período de apuração.

Antes, deveria o controle ser feito pelo interessado através do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon), instituído pela Instrução Normativa SRF nº 387, de 20 de janeiro de 2004. O Dacon retificador seria obrigatório para a situação, atendendo ao art. 11 da IN SRF 590/2005. Após, o controle passou para a EFD-Contribuições que, conforme disciplina a IN RFB nº 1.252/2012 (que revogou a IN RFB 1.015/2010), em relação às pessoas jurídicas sujeitas à tributação do Imposto sobre a Renda com base no Lucro Real, restando obrigatória em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2012. Na EFD-Contribuições, os esclarecimentos e ajuda já firmavam a necessidade de retificação da escrituração a cujo período se refere o crédito. Com a extinção do DACON pela Instrução Normativa RFB nº 1.441, de 20/01/2014, a partir de 01/01/2014 o controle dos créditos permaneceu na EFD-Contribuições, a qual **também previu a retificação da referida escrituração fiscal digital para alteração dos créditos:**

Art. 11. **A EFD-Contribuições**, entregue na forma desta Instrução Normativa, **poderá ser substituída**, mediante transmissão de novo arquivo digital validado e assinado, para inclusão, alteração ou exclusão de documentos ou operações da escrituração fiscal, ou **para efetivação de alteração nos registros representativos de créditos e contribuições e outros valores apurados.**

§ 1º O arquivo retificador da EFD-Contribuições poderá ser transmitido até o último dia útil do ano-calendário seguinte a que se refere a escrituração substituída.

§ 1º **O direito de o contribuinte pleitear a retificação da EFD-Contribuições extingue-se em 5 (cinco) anos contados do 1º (primeiro) dia do exercício seguinte àquele a que se refere a escrituração substituída.** (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1387, de 21 de agosto de 2013)

§ 2º **O arquivo retificador da EFD-Contribuições não produzirá efeitos quanto aos elementos da escrituração, quando tiver por objeto:**

I - reduzir débitos de Contribuição:

a) cujos saldos a pagar já tenham sido enviados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) para inscrição em Dívida Ativa da União (DAU), nos casos em que importe alteração desses saldos;

b) cujos valores apurados em procedimentos de auditoria interna, relativos às informações indevidas ou não comprovadas prestadas na escrituração retificada, já tenham sido enviados à PGFN para inscrição em DAU; ou

c) cujos valores já tenham sido objeto de exame em procedimento de fiscalização;

II - alterar débitos de Contribuição em relação aos quais a pessoa jurídica tenha sido intimada de início de procedimento fiscal; e

III - alterar créditos de Contribuição objeto de exame em procedimento de fiscalização ou de reconhecimento de direito creditório de valores objeto de Pedido de Ressarcimento ou de Declaração de Compensação.

§ 3º A pessoa jurídica poderá apresentar arquivo retificador da escrituração, em atendimento a intimação fiscal e nos termos desta, para sanar erro de fato: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1387, de 21 de agosto de 2013)

I - na hipótese prevista no inciso II do § 2º, havendo recolhimento anterior ao início do procedimento fiscal, em valor superior ao escriturado no arquivo original, desde que o débito tenha sido também declarado em DCTF; e (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1387, de 21 de agosto de 2013)

II - na hipótese prevista no inciso III do § 2º, decorrente da não escrituração de operações com direito a crédito, ou da escrituração de operações geradoras de crédito em desconformidade com o leiaute e regras da EFD-Contribuições. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1387, de 21 de agosto de 2013)

§ 4º A pessoa jurídica que transmitir arquivo retificador da EFD-Contribuições, alterando valores que tenham sido informados na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), deverá apresentar, também, DCTF retificadora, observadas as disposições normativas quanto à retificação desta.” (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1387, de 21 de agosto de 2013) (Destaques acrescidos) (gn).

Os dispositivos não extrapolam ou ferem nenhum dispositivo legal, estando em consonância com o art. 74 da Lei 9.430/1996, que dispõe:

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

.....

§ 12. A Secretaria da Receita Federal disciplinará o disposto neste artigo, podendo, para fins de apreciação das declarações de compensação e dos pedidos de restituição e de ressarcimento, fixar critérios de prioridade em função do valor compensado ou a ser restituído ou ressarcido e dos prazos de prescrição.

Desta forma, cabe ao contribuinte manter controle de todas as operações que influenciem a apuração do valor devido das contribuições e dos respectivos créditos a serem descontados, informando seus débitos e créditos de forma a permitir que os valores respectivos sejam objeto de verificação e comprovação, se caso.

O “Perguntas e Respostas” da EFD-Contribuições também registra (consulta feita em 20/05/2024, <http://sped.rfb.gov.br/arquivo/show/3024>):

90) Como informar um crédito extemporâneo na EFD-CONTRIBUIÇÕES?

O crédito extemporâneo deverá ser informado mediante a retificação da escrituração cujo período se refere o crédito. As empresas devem observar os seguintes procedimentos:

1. Retificar a EFD-Contribuições do correspondente período de apuração, para constituir os créditos decorrentes de documentos não considerados na apuração inicial. Os saldos de créditos das EFDs-Contribuições dos meses posteriores à constituição do crédito devem ser retificados para evidenciar o novo crédito, nos registros 1100 (PIS/Pasep) e 1500 (Cofins);
2. Retificar a DIPJ/ECF, para ajustar o custo/despesa considerado na apuração do lucro líquido, caso os documentos fiscais não considerados na apuração de crédito na EFD-Contribuições original tenham sido computados pelo seu valor bruto;
3. Retificar a DCTF, caso seja apurado valor suplementar de PIS, Cofins, IRPJ e de CSLL a recolher, decorrente do ajuste referido nos itens acima.

Procedimento semelhante deverá ser adotado com relação aos períodos anteriores à obrigatoriedade da EFD-Contribuições, qual seja, retificação do DACON, DIPJ e DCTF, quando for o caso. Atentar para o fato que a retificação de DACON pode também ensejar ainda a retificação da EFD-Contribuições de períodos posteriores.

Em decisões recentes, a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) do Carf dispôs:

EMENTA:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

.....

ENERGIA ELÉTRICA. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACON NÃO RETIFICADO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à apresentação dos Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon) retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais, bem como das respectivas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) retificadoras.

(CSRF 3ª. Turma; Processo: 10925.905144/2010-66; Sessão 16/10/2019). (gn).

EMENTA:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2009

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACON NÃO RETIFICADO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à apresentação dos Demonstrativos de Apuração (DACON) retificadores dos respectivos trimestres, **demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais**, bem como das respectivas Declarações de Débitos e Créditos (DCTF) retificadoras.

(CSRF 3ª. Turma; Processo: 11080.725590/2010-31; Sessão 13/04/2022). (gn).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2006

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACON NÃO RETIFICADO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O aproveitamento de **créditos extemporâneos** está **condicionado** à apresentação dos Demonstrativos de Apuração (DACON) **retificadores** dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os **salos credores trimestrais**.

(CSRF 3ª. Turma; Processo: 10783.720619/2011-99; Sessão 14/03/2024). (gn)

Destarte, deve ser **mantida a glosa**.

6 DEMAIS GLOSAS.

A partir desse título, a recorrente questiona as glosas: (i) comissões de compras/vendas (valores pagos a profissionais que intermediam algumas compras de matéria-prima para o processo produtivo – ex. NF nº 74 da empresa Feldmann e Zanelatto); (ii) mão-de-obra temporária (serviços temporários de promotoras de vendas). Todos os serviços seriam custos.

Tais **são gastos de assessoria de compra e venda, não de produção**. São gastos importantes para a atividade empresarial, não necessários ao processo produtivo.

7 CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA

Em breve resumo, foram glosados valores de crédito presumido da agroindústria no que tange às notas fiscais de períodos anteriores, em relação aos quais havia créditos presumidos apurados e aproveitados. A empresa contestou.

O processo foi baixado em diligência solicitando:

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.

(...)

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.

A diligência esclareceu que a glosa parcial foi motivada pela extemporaneidade dos gastos. Caso afastado o impedimento para apuração extemporânea, foi realizada apuração que resultaria na manutenção parcial dos valores dos créditos glosados, mantidas apenas as glosas das notas fiscais emitidas a mais de 5 anos da transmissão do Dacon. A apuração consta de planilha anexa a informação fiscal e o seguinte quadro resumo:

Mês	Tributado	Não Tributado	Total		DATA
fev/10	R\$ 10.322,68	R\$ 169.279,00	R\$ 179.601,68	Original	08/04/2010
fev/10	R\$ 15.542,58	R\$ 227.376,75	R\$ 242.919,33	Retificador	23/05/2014
fev/10	R\$ 5.219,90	R\$ 58.097,75	R\$ 63.317,65	Glosado	
Mês	Tributado	Não Tributado	Total		DATA
mar/10	R\$ 12.154,23	R\$ 188.750,43	R\$ 200.904,66	Original	07/05/2010
mar/10	R\$ 34.799,13	R\$ 502.709,75	R\$ 537.508,88	Retificador	23/05/2014
mar/10	R\$ 22.644,90	R\$ 313.959,32	R\$ 336.604,22	Glosado	

A empresa mantém o entendimento pela possibilidade de uso de crédito extemporâneo e, ainda, contesta:

A interpretação dada pela Manifestante é de que na assertiva supratranscrita o fiscal buscou ratificar o entendimento quanto a manutenção da glosa de créditos

presumidos em razão de transcurso superior a cinco anos entre a data de retificação e de emissão do documento fiscal que suporta o crédito, pelo que igualmente a Manifestante o refuta e ratifica que a contagem correta é a do prazo existente entre a competência retificada e a data de emissão do documento fiscal.

No título 5 deste voto **já se analisou a questão do crédito extemporâneo, entendendo-se pela impossibilidade de aproveitamento se não apurados no período próprio.**

Caso o entendimento da turma seja diverso, devem ser mantidos os valores apurados na informação fiscal. O prazo de exercício do direito seria de 05 (cinco) anos. Se foi exercido através de retificadora de um período anterior, o que interessa é a data da retificadora. Caso contrário, por exemplo, após 9 (nove) anos da emissão das notas, seria possível retificar para o período de 4 (quatro) anos atrás, utilizando notas cujo crédito deveria ter sido aferido nove anos antes.

8 ATUALIZAÇÃO PELA 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.

A questão já se encontra resolvida, com adoção administrativa de julgado do STJ sob o rito dos recursos repetitivos.

Adota-se o entendimento do voto do acórdão 3301-013.155, que bem tratou a questão, a saber:

A atualização monetária do ressarcimento do saldo credor trimestral do PIS e da Cofins, ambas sob o regime não cumulativo, era vedada expressamente nos termos do art. 13 da Lei nº 10.833/2003.

No entanto, no julgamento dos REsp nºs 1.767.945, 1.768.060 e 1.768.415, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) decidiu sob a sistemática dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 (Código de Processo Civil) que é devida a atualização monetária do ressarcimento do saldo credor trimestral de créditos escriturais, quando há resistência do Fisco em deferimento. Ainda, segundo a decisão desse Tribunal Superior, a resistência do Fisco se configura depois de decorridos 360 (trezentos e sessenta) dias contados da data de protocolo do respectivo pedido de ressarcimento.

A decisão no REsp nº 1.767.945, foi assim ementada:

TRIBUTÁRIO. REPETITIVO. TEMA 1.003/STJ. CRÉDITO PRESUMIDO DE PIS/COFINS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. APROVEITAMENTO ALEGADAMENTE OBSTACULIZADO PELO FISCO. SÚMULA 411/STJ. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. TERMO INICIAL. DIA SEGUINTE AO EXAURIMENTO DO PRAZO DE 360 DIAS A QUE ALUDE O ART. 24 DA LEI N. 11.457/07. RECURSO JULGADO PELO RITO DOS ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015.

1. A Primeira Seção desta Corte Superior, a respeito de créditos escriturais, derivados do princípio da não cumulatividade, firmou as seguintes diretrizes: (a) "A correção monetária não incide sobre os créditos de IPI decorrentes do princípio constitucional da não-cumulatividade (créditos escriturais), por ausência de previsão legal" (REsp 1.035.847/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 03/08/2009 - Tema 164/STJ); (b) "É devida a correção monetária ao creditamento do IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do Fisco" (Súmula 411/STJ); e (c) "Tanto para os requerimentos efetuados anteriormente à vigência da Lei 11.457/07, quanto aos pedidos protocolados após o advento do referido diploma legislativo, o prazo aplicável é de 360 dias a partir do protocolo dos pedidos (art. 24 da Lei 11.457/07)" (REsp 1.138.206/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 01/09/2010 - Temas 269 e 270/STJ).
 2. (...)
 3. (...)
 4. Assim, o termo inicial da correção monetária do pleito de ressarcimento de crédito escritural excedente tem lugar somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco.
- (...)

Essa mesma ementa foi utilizada nas decisões dos REsp nºs 1.768.060 e 1.768.415 que trataram de pedidos de ressarcimento de créditos presumidos da agroindústria do PIS e da Cofins, firmando a seguinte tese:

TESE FIRMADA: "O termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco (art. 24 da Lei n. 11.457/2007)."

A própria Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) levando-se em conta as decisões do STJ e o Parecer PGFN/CAT nº 3.686, de 17 de junho 2021 atualizou o SIEF para aplicar os juros compensatórios, à taxa Selic, sobre os pedidos de ressarcimento do PIS e da Cofins depois de decorridos 360 (trezentos e sessenta) dias contados da data de protocolo do respectivo pedido, nos termos da Nota Técnica Codar nº 22/2021, data de 30/06/2021.

Assim, levando-se em conta o disposto no § 2º do art. 62 do RICARF e a referida decisão do STJ, a recorrente tem direito a atualização monetária do ressarcimento deferido, depois de decorridos 360 (trezentos e sessenta) dias da data do protocolo do respectivo pedido.

(Processo: 13656.900455/2017-11; acórdão: 3301-013.155; sessão: 22/08/2023; 1ª Turma da 3ª Câmara da 3ª Seção do Carf).

Dessa forma, os créditos reconhecidos devem ser corrigidos na forma da legislação após decorridos 360 (trezentos e sessenta) dias da data do protocolo do respectivo pedido.

9 CONCLUSÃO.

Por todo o exposto, voto por não conhecer de parte do recurso, referente à aquisições de energia, por rejeitar as preliminares e, no mérito, para dar provimento parcial ao recurso para reconhecer: (i) os créditos referentes a tratamento de efluentes; (ii) créditos de fretes de compras de insumos e fretes entre filiais de insumos e produtos em elaboração; (iii) os créditos de frete e seguros na internalização de mercadorias importadas para serem utilizadas como insumos; e, (iv) a correção dos créditos reconhecidos pela Selic, na forma da legislação, após decorridos 360 (trezentos e sessenta) dias da data do protocolo do respectivo pedido.

Assinado Digitalmente

MARCELO ENK DE AGUIAR

VOTO VENCEDOR

Conselheira **Flávia Sales Campos Vale**, Designada.

Conforme relatado pelo i. Relator, trata-se de Recurso Voluntário interposto em face da decisão de 1ª instância que julgou improcedente a manifestação de inconformidade.

Em relação a controvérsia ora analisada, ousou discordar do i. Relator, para reverter as glosas de crédito em relação a:

- **material de embalagem (pallets e lona)**

Acerca das glosas efetudas aduz a recorrente:

Assim sendo, para efetuar a comercialização de seus produtos bem como o transporte dos mesmos, é necessário efetuar a embalagem, realizada por meio de insumos adquiridos para esta finalidade, tais como lonas, pallets entre outros.

Na etapa de empacotamento e expedição, ocorre o empacotamento do arroz selecionado e pronto para suas devidas embalagens. O arroz que fica armazenado nas caixas para ser empacotado passa por uma peneira para retirar impurezas que ainda possam se encontrar nos grãos. Depois de enfardado, o produto é empilhado em pallets de tamanho padrão, onde é possível armazenar 56 fardos de 30 kg. Feito isso, o arroz fica em estoque aguardando para ser carregado.

(...)

O empilhamento dos fardos nos pallets é feito pelo colaborador, e o transporte dos mesmos é efetuado por empilhadeiras.

(...)

Ou seja, verifica-se que no processo em questão utilizam-se os pallets e as lonas ora glosadas, bem como diversos outros produtos que se enquadram no conceito de insumos.

Correto os fundamentos apresentados pela Recorrente para justificativa do creditamento, pois, de fato, as despesas incorridas com pallets, lonas e demais produtos utilizados como embalagem de transporte são insumos, conforme o art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003, por serem essenciais e relevantes na sua atividade de produção e a consequente venda no mercado interno e exportação.

Os pallets, lonas e demais produtos utilizados como embalagem de transporte garantem a qualidade dos produtos, mantendo a sua integridade.

Nesse sentido decisão deste Conselho:

Número do processo: 10380.903770/2012-84

Turma: Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção

Câmara: Terceira Câmara

Seção: Terceira Seção De Julgamento

Data da sessão: Wed Feb 24 00:00:00 UTC 2021

Data da publicação: Tue Apr 13 00:00:00 UTC 2021 Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006 CREDITAMENTO A TÍTULO DE INSUMO (ART. 3º II, DA LEI 10.637/2002). EMBALAGENS PARA TRANSPORTE DE FRUTAS IN NATURA. POSSIBILIDADE. As despesas incorridas com pallets, cantoneiras e demais produtos utilizados como embalagem de transporte são insumos, conforme o art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002, por serem essenciais e relevantes na atividade de produção das frutas in natura e a consequente venda no mercado interno e exportação. Os pallets, cantoneiras e demais produtos utilizados como embalagem de transporte garantem a qualidade das frutas in natura, mantendo a integridade delas, em virtude de sua fragilidade.

Numero da decisão: 3301-009.768 Decisão: Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reverter as glosas de pallets, cantoneiras e demais produtos utilizados como embalagem de transporte. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3301-009.760, de 24 de fevereiro de 2021, prolatado no julgamento do processo 10380.903764/2012-27, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado. (documento assinado digitalmente) Liziane Angelotti Meira - Presidente Redatora Participaram da

sessão de julgamento os Conselheiros Ari Vendramini, Marcelo Costa Marques de Oliveira, Marco Antonio Marinho Nunes, Salvador Cândido Brandão Junior, José Adão Vitorino de Moraes, Semíramis de Oliveira Duro, Sabrina Coutinho Barbosa (suplente convocada) e Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Nome do relator: LIZIANE ANGELOTTI MEIRA

Numero do processo: 10935.902383/2013-98

Turma: 3ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Câmara: 3ª SEÇÃO Seção: Câmara Superior de Recursos Fiscais

Data da sessão: Wed Mar 15 00:00:00 UTC 2023

Data da publicação: Thu Apr 20 00:00:00 UTC 2023

Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/10/2013 a 31/12/2013 CONHECIMENTO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente. CUSTOS/DESPESAS. PALLETS, CRÉDITOS. DESCONTO. POSSIBILIDADE. Os custos/despesas incorridos com pallets utilizados na armazenagem de matérias-primas e/ ou mercadorias produzidas e destinadas à comercialização enquadram-se na definição de insumos dada pelo STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo; assim, por força do disposto no § 2º do art. 62, do Anexo II, do RICARF, adota-se essa decisão para reconhecer o direito de o contribuinte aproveitar créditos sobre tais custos/despesas.

Numero da decisão: 9303-013.852 Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, exclusivamente no que se refere a pallets. No mérito, negou-se provimento, também por unanimidade de votos. (documento assinado digitalmente) Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente (documento assinado digitalmente) Érika Costa Camargos Autran – Relatora Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Tatiana Midori Migiyama, Vinicius Guimaraes, Valcir Gassen, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente(s) o conselheiro(a) Liziane Angelotti Meira, substituído(a) pelo(a) conselheiro (a) Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Nome do relator: ERIKA COSTA CAMARGOS AUTRAN

Portanto devem ser revertidas as glosas efetuadas.

- **combustíveis e pneus consumidos ou utilizados em caminhões na prestação de serviços de transporte**

Para definição de insumo para fins de creditamento das Contribuições para o PIS e da Cofins, deve ser observado o Parecer Normativo COSIT nº 5, de 17 de dezembro de 2018, a saber:

“Assunto. Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

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.

Consoante 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”;

Dito isto, conclui-se pela possibilidade do creditamento dos utilizados como insumo combustíveis e pneus consumidos ou utilizados em caminhões na prestação de serviços de transporte, pela essencialidade, uma vez que as despesas envolvidas são para veículos próprios da companhia, destinados ao transporte de produção e comercial. São insumos e, de toda a forma, consta a atividade de transporte no objeto social da empresa, que realiza fretes a terceiros

Portanto devem ser revertidas as glosas.

- **créditos extemporâneos, abarcando créditos básicos e presumido**

Como consta dos autos, foram glosados os valores das notas fiscais fora dos períodos de análise. Registra o parecer da fiscalização tratar-se de notas com emissão entre 2005 e 2009.

A Recorrente se insurge contra a glosa, pelos motivos já expostos pelo i. Relator. Não se adentra em motivos para a extemporaneidade, mas cabe aqui pontuar que são constatados valores extemporâneos em diferentes títulos.

Nesse sentido, entendo fazer jus a Recorrente ao aproveitamento de tais créditos, pois, observados os requisitos legais desde que demonstrado a inexistência de aproveitamento em outros períodos, o crédito extemporâneo decorrente da não-cumulatividade do PIS e da Cofins

pode ser aproveitado nos meses seguintes, inclusive sem necessidade prévia retificação das obrigações acessórias.

Nesse sentido decisão deste Conselho:

Número do processo: 13971.721652/2016-11

Turma: Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção

Câmara: Terceira Câmara

Seção: Terceira Seção De Julgamento

Data da sessão: Mon Oct 16 00:00:00 UTC 2023

Data da publicação: Tue Oct 31 00:00:00 UTC 2023

Ementa: ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2013 EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO, CONTRADIÇÃO E ERRO MATERIAL. ACOLHIMENTO. Existindo omissão, contradição ou erro material no acórdão embargado, impõe-se o seu acolhimento para sanar os vícios contidos na decisão. ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2013 REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVO. APROVEITAMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DESNECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. DCTF/DACON/ATUAL EFD CONTRIBUIÇÕES. Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei n.º 10.637/2002, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da constituição do crédito das contribuições não cumulativas e demonstrado a inexistência de aproveitamento em outros períodos, o crédito extemporâneo decorrente da não-cumulatividade do PIS e da Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação das obrigações acessórias - DCTF/DACON/atual EFD Contribuições, eis que, a rigor, é um direito legítimo do sujeito passivo utilizar tais créditos em períodos subsequentes. ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2013 REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVO. APROVEITAMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DESNECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. DCTF/DACON/ATUAL EFD CONTRIBUIÇÕES. Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei n.º 10.637/2002, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da constituição do crédito das contribuições não cumulativas e demonstrado a inexistência de aproveitamento em outros períodos, o crédito extemporâneo decorrente da não-cumulatividade do PIS e da Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação das obrigações acessórias - DCTF/DACON/atual EFD Contribuições, eis que, a rigor, é um direito legítimo do sujeito passivo utilizar tais créditos em períodos subsequentes.

Número da decisão: 3302-013.823 Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os Embargos de Declaração, sem efeitos infringentes, para sanar o

lapso manifesto quanto à apreciação da glosa motivada por extemporaneidade dos créditos e a omissão quanto à apreciação das provas referenciadas no relatório fiscal; ratificar o reconhecimento do direito ao crédito sobre as despesas com tratamento de resíduos, bem como a negativa do direito ao crédito sobre as despesas com prestação de serviços de representação comercial; e retificar o erro material constatado nas alusões feitas às “despesas de armazenagem e fretes”, quando na realidade deveriam ser mencionadas as despesas com representantes comerciais e tratamento de resíduos. (documento assinado digitalmente) Flávio José Passos Coelho – Presidente e Relator Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Aniello Miranda Aufiero Júnior, Celso José Ferreira de Oliveira, Denise Madalena Green, José Renato Pereira de Deus, Mariel Orsi Gameiro e Flávio José Passos Coelho (Presidente).

Nome do relator: FLAVIO JOSE PASSOS COELHO

Portanto, deve ser revertida a glosa relativa aos créditos extemporâneos, abarcando créditos básicos e presumido, este nos termos da informação fiscal de diligência, mas desde que comprovados e demonstrada, inequivocamente, a sua não utilização em outros períodos de apuração

Conclusão

Assim, ante ao exposto, pelos mesmos fundamentos apresentados pelo i. Relator, voto pelo não conhecimento de parte do Recurso Voluntário, por preclusão, e, na parte conhecida, em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, em dar-lhe parcial provimento, observados os demais requisitos da lei, nos seguintes termos: para reverter as glosas de créditos em relação a: (I.1) tratamento de efluentes, (I.2) fretes de compras de insumos e fretes entre filiais de insumos e produtos em elaboração e (I.3) fretes e seguros na internalização de mercadorias importadas para serem utilizadas como insumos, (I.4) bem como para assegurar o direito à correção dos créditos reconhecidos pela Selic, na forma da legislação, após decorridos 360 (trezentos e sessenta) dias da data do protocolo do respectivo pedido.

Voto ainda, pelos fundamentos apresentados acima, para reverter as glosas de crédito em relação a: (II.1) material de embalagem (pallets e lona), (II.2) combustíveis e pneus consumidos ou utilizados em caminhões na prestação de serviços de transporte e (II.3) créditos extemporâneos, abarcando créditos básicos e presumido, este nos termos da informação fiscal de diligência, mas desde que comprovados e demonstrada, inequivocamente, a sua não utilização em outros períodos de apuração.

Assinado Digitalmente

Flávia Sales Campos Vale

ACÓRDÃO 3201-012.063 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10920.723601/2015-51

DOCUMENTO VALIDADO