



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10925.905438/2013-31  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-013.306 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de junho de 2023  
**Recorrente** POMIFRAI FRUTICULTURA S.A EM RECUPERACAO JUDICIAL  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Data do fato gerador: 30/04/2008, 31/05/2008, 30/06/2008

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CONCEITO.

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

GASTOS COM EMBALAGEM PARA TRANSPORTE. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

As embalagens de transporte de maçãs, pelas suas próprias peculiaridades, necessitam de um acondicionamento especial para fins de transporte de modo que os produtos não sofram nenhum perecimento no percurso entre a unidade produtiva e o seu destino. Tendo em vista esta essencialidade, os créditos relacionados a tais embalagens são passíveis de creditamento na sistemática da não-cumulatividade das Contribuições.

CREDITAMENTO EXTEMPORÂNEO. DECLARAÇÕES. RETIFICAÇÕES. COMPROVAÇÃO.

Para utilização de créditos extemporâneos é necessário que reste configurada a sua não utilização em períodos anteriores, mediante retificação das declarações correspondentes, ou apresentação de outra prova inequívoca da sua não utilização.

CUSTOS DE AQUISIÇÃO DE ATIVOS IMOBILIZADOS. COMPOSIÇÃO. LIMITES E CONDIÇÕES AO CREDITAMENTO.

A tomada de créditos de depreciação de bens do imobilizado não é irrestrita. Além das condições estabelecidas pela NBC TG 27, a serem avaliadas caso a caso, a legislação do PIS/Cofins também estabelece vedações gerais à tomada de créditos de não-cumulatividade sobre bens do ativo imobilizado. Na apuração dos custos relacionados ao ativo imobilizado passíveis de inclusão na base de cálculo de créditos, o contribuinte deverá observar as disposições da norma contábil e tributária.

CREDITAMENTO. ENCARGOS DE DEPRECIACÃO. ART. 31, LEI Nº 10.865/2004.

Vedado o creditamento relativo a encargos de depreciação de bens adquiridos antes de 30 de abril de 2004. Disposição expressa do art. 31 da Lei nº 10.865/2004.

PER/DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Em se tratando de ressarcimento ou compensação, o contribuinte possui o ônus de prova do seu direito aos créditos pleiteados. ausência de identificação dos resíduos a serem removidos bem como a sua relação com o processo produtivo e/ou as determinações legais para sua implementação, impedem a reversão da glosa.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso voluntário para reverter a glosa em relação aos custos de aquisição de materiais de embalagem para transporte. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão nº 3302-013.303 de 27 de junho de 2023, prolatado no julgamento do processo 10925.905439/2013-85, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Flavio Jose Passos Coelho – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Marcos Antonio Borges (suplente convocado(a)), Jose Renato Pereira de Deus, Wagner Mota Momesso de Oliveira (suplente convocado(a)), Denise Madalena Green, Joao Jose Schini Norbiato (suplente convocado(a)), Mariel Orsi Gameiro, Walker Araujo, Flavio Jose Passos Coelho (Presidente).

## **Relatório**

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º, 2º e 3º, Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata o presente processo do pedido de ressarcimento do saldo de créditos de não cumulatividade apurados ao final do trimestre em razão das vendas efetuadas no mercado interno com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins, conforme art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, combinado com o art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005 e declarações de compensação (Dcomp) vinculadas a esse último.

A Pomifrai Fruticultura é empresa produtora de maçãs. Assim, a receita decorrente da venda no mercado interno desse produto está sujeita à alíquota zero, conforme disposto no art. 28, inciso III da Lei nº 10.865, de 2004.

A fiscalização reconheceu parcialmente o direito creditório pretendido pelo contribuinte. Após intimações ao contribuinte, a auditoria concluiu pela inconsistência de diversos itens que geraram crédito indevido:

**I - Aquisições de bens e serviços não enquadrados como insumos (Item 3 – a):**

- materiais de Embalagem e etiquetagem;
- produtos para movimentação de cargas;
- combustíveis e lubrificantes; e
- outros Itens.

**II - Aquisições de bens e serviços extemporâneos (Item 3 – b)**

**III - Custo de imóveis vendidos como insumo (Item 3 – c):**

**IV - Glosas Linha 9 do DACON – Encargos de depreciação e amortização de bens do ativo imobilizado:**

- bens da área de armazenagem interna e movimentação;
- bens para formação do ativo biológico; e
- bens da área administrativa e outros.

Após a Manifestação de Inconformidade apresentada pela contribuinte, a DRJ em Belo Horizonte (MG), por unanimidade de votos, com base nos requisitos para caracterização de insumo nos termos delineados pelo STJ no julgamento do Recurso Especial n.º 1.221.170/PR, pela PGFN na Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e pela RFB no Parecer Normativo Cosit/RFB n.º 05, de 2018, reconheceu parte dos créditos.

Foram revertidas em favor da contribuinte as glosas de créditos sobre:

- a. embalagens de apresentação;
- b. combustíveis, gás natural e lubrificantes (óleos e graxas);
- c. "outros itens", à exceção dos itens citados no tópico 4.3.3.;
- d. custo de imóveis vendidos; e,
- e. encargos de depreciação sobre máquinas, equipamentos e outros bens utilizados na produção.

Irresignada, a interessada apresentou Recurso Voluntário, se insurgindo em síntese em relação aos seguintes itens: a) embalagens de transporte; b) aquisições de bens e serviços extemporâneos; e c) encargos de depreciação de pomares.

É o relatório.

## **Voto**

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

### ***Da admissibilidade:***

A Recorrente foi intimada da decisão de piso em 20/01/2021 (fl.300) e protocolou Recurso Voluntário em 18/02/2021 (fl.301) dentro do prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 33, do Decreto 70.235/72<sup>1</sup>.

Desta forma, considerando que o recurso preenche os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Não havendo qualquer questão preliminar alegada na peça no recurso, passo diretamente à análise do mérito em discussão.

### ***Dos limites da lide***

Conforme relatado, as divergências suscitadas a esta E. Turma, dizem respeito as seguintes matérias:

- a) material de embalagens para transporte;
- b) aquisições de bens e serviços relativo a períodos de apuração anteriores – crédito extemporâneo; e,
- c) encargos de depreciação de pomares.

Inicialmente, cabe ressaltar que a recorrente é empresa produtora de maçã, sendo seu objeto: “*a exploração vegetal, agricultura, fruticultura, apicultura, produção de mudas, reflorestamento e pecuária, bem como a comercialização de seus produtos e a prestação de serviços de classificação de produtos de origem vegetal ou animal, podendo, ainda, exportar e importar, implantar loteamentos e comercializar seus lotes, e participar de outras empresas*”.

Feitas essas breves considerações, passa-se à análise dos insumos mantidos pela decisão de piso:

#### ***a) material de embalagem para transporte:***

Segundo o entendimento expresso no despacho decisório, corroborado pela decisão recorrida, não podem ser considerados no cálculo do crédito, os valores decorrentes da aquisição dos materiais de embalagem de transporte, uma vez que referem-se a gastos posteriores à finalização do processo produtivo.

Já a recorrente defende que como “*produz e comercializa maçãs (alimento), circunstância em que o material de embalagem, ainda que destinado ao transporte, configura elemento essencial à integridade do produto posto à venda, já que são utilizados como forma de viabilizar o carregamento dos produtos produzidos pela contribuinte e para proteger as mercadorias do contato com elementos estranhos que possam prejudicar a sua qualidade*”.

Afirma que “*tais embalagens utilizadas no acondicionamento dos produtos não serão passíveis de reutilização. Da mesma forma que a matéria-prima, onera o custo final do produto*”.

---

<sup>1</sup> Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

Às fls. 103/110 a contribuinte junta planilha demonstrando as aquisições e a descrição individualizada das funções no processo produtivo e a respectiva imagem das referidas embalagens. Trata-se de Pallet Mercado Interno 0,99x1,16, Pallet P/ Exportação 0,99x1,16 Tratado, Cantoneira de Papel Capa Branca Exportação 50 x 50 x 5 x 2,2, Filme Stretch 3 500 x 30 Micra Automatico.

POMIFRAJ FRUTICULTURA S.A.  
CNPJ: 06.548.815/0001-25  
RELAÇÃO DAS EMBALAGENS DE TRANSPORTE

Fichas 06A e 16A do DICON	CPF fornecedor / CNPJ emissor	Nome do fornecedor	CNPJ estabelecimento de entrada	Número da nota fiscal	Data de emissão	Data de entrada	CFOP	Descrição ou nome comercial da mercadoria	Código TIPI/NCM	Valor total da mercadoria	Foto (Doc. 06)
Linha 02	08.612.094/0001-61	DUDA INDUSTRIA E COMERCIO DE PALETES LTDA	06.548.815/0001-25	000127	28/03/2008	01/04/2008	1101	Pallet Mercado Interno 0,99x1,16	4415.20.00	4.250,00	03
Linha 02	08.612.094/0001-61	DUDA INDUSTRIA E COMERCIO DE PALETES LTDA	06.548.815/0001-25	000180	24/04/2008	28/04/2008	1101	Pallet Mercado Interno 0,99x1,16	4415.20.00	4.250,00	03
Linha 02	04.716.386/0001-53	OURO VERDE COMERCIAL LTDA.	06.548.815/0001-25	000781	19/04/2008	22/04/2008	1101	Pallet Mercado Interno 0,99x1,16	4415.20.00	3.300,00	03
Linha 02	85.281.530/0001-20	MINERO INDUSTRIA DE ARTIFATOS DE MADEIRA LTDA.	06.548.815/0001-25	000354	16/04/2008	17/04/2008	1101	Pallet Mercado Interno 0,99x1,16	4415.20.00	2.700,00	03
Linha 02	07.027.335/0001-19	M.R.F IND. E COM. DE MADEIRAS LTDA.	06.548.815/0001-25	001003	25/03/2008	01/04/2008	1101	Pallet P/ Exportação 0,99x1,16 Tratado	4415.20.00	2.550,00	04
Linha 02	72.455.918/0001-36	BRUNO BIAGIONI PAPIES E PAPELOS ESPECIAIS LTDA.	06.548.815/0001-25	030558	28/03/2008	01/04/2008	2101	Cantoneira de Papel Capa Branca Exportação 50 x 50 x 5 x 2,2	4822.90.00	2.136,00	01
Linha 02	00.314.544/0001-25	THR INDUSTRIA E COMERCIO DE EMBALAGENS LTDA	06.548.815/0001-25	186459	09/04/2008	11/04/2008	2101	Prime Stretch 3 500 x 30 Micra Automatico	3920.10.99	640,50	02
<b>Total em 04/2008</b>										<b>19.826,50</b>	
Linha 02	08.612.094/0001-61	DUDA INDUSTRIA E COMERCIO DE PALETES LTDA	06.548.815/0001-25	000208	06/05/2008	09/05/2008	1101	Pallet Mercado Interno 0,99x1,16	4415.20.00	4.250,00	03
Linha 02	08.612.094/0001-61	DUDA INDUSTRIA E COMERCIO DE PALETES LTDA	06.548.815/0001-25	000225	16/05/2008	28/05/2008	1101	Pallet Mercado Interno 0,99x1,16	4415.20.00	4.250,00	03
Linha 02	85.281.530/0001-20	MINERO INDUSTRIA DE ARTIFATOS DE MADEIRA LTDA.	06.548.815/0001-25	000418	18/05/2008	20/05/2008	1101	Pallet Mercado Interno 0,99x1,16	4415.20.00	3.050,00	03
Linha 02	72.455.918/0001-36	BRUNO BIAGIONI PAPIES E PAPELOS ESPECIAIS LTDA.	06.548.815/0001-25	031285	26/05/2008	30/05/2008	2101	Cantoneira de Papel Capa Branca Exportação 50 x 50 x 5 x 2,2	4822.90.00	2.136,00	01
<b>Total em 05/2008</b>										<b>13.716,00</b>	
Linha 02	08.612.094/0001-61	DUDA INDUSTRIA E COMERCIO DE PALETES LTDA	06.548.815/0001-25	000258	06/06/2008	09/06/2008	1101	Pallet Mercado Interno 0,99x1,16	4415.20.00	4.250,00	03
<b>Total em 06/2008</b>										<b>4.250,00</b>	
<b>Total no 2º Trimestre de 2008</b>										<b>37.792,50</b>	

### 1. Cantoneira de Papel Capa Branca Exportação 50 x 50 x 5 x 2,25

Usadas para fixar determinados número de caixas que compõem 1 palete de maçãs. No momento de embalagem, as caixas são sobrepostas uma à uma, até o total de 49 ou 56 caixas, formando então 1 palete. Para que essas caixas não se movimentem durante o transporte, são amarradas cantoneiras nos 4 cantos, de tal forma que o palete fique firme para manuseio. É uma forma de manter a qualidade das caixas e das frutas até o consumidor.

### 2. Filme Stretch 3 500 x 30 Micra Automatico

Usado com a mesma finalidade das cantoneiras, serve para fixar os paletes de caixas, de tal modo que fique mais seguro o transporte. Esse insumo vem em rolos. Ao passar nos paletes, esse filme se estende, de tal modo que cria uma certa resistência envolta do mesmo.

### 3. Pallet Mercado Interno 0,99x1,16

A função dos palets é viabilizar a otimização do transporte de cargas através do uso de paletesiras e empilhadeiras. Obtém-se com isso vantagens como a redução do custo homem/hora; menores custos de manutenção do inventário bem como melhor controle do mesmo; rapidez na estocagem e movimentação das cargas; racionalização do espaço de armazenagem, com melhor aproveitamento vertical da área de estocagem; diminuição das operações de movimentação; redução de acidentes pessoais; diminuição de danos aos produtos; melhor aproveitamento dos equipamentos de movimentação; uniformização do local de estocagem; entre outros. Este pallet é mais fraco em comparação ao do Mercado Externo, uma vez que para o transporte dentro do país, não é necessário que seja um produto melhor elaborado.

### 4. Pallet P/ Exportação 0,99x1,16 Tratado

A função dos palets é viabilizar a otimização do transporte de cargas através do uso de paletesiras e empilhadeiras. Obtém-se com isso vantagens como a redução do custo homem/hora; menores custos de manutenção do inventário bem como melhor controle do mesmo; rapidez na estocagem e movimentação das cargas; racionalização do espaço de armazenagem, com melhor aproveitamento vertical da área de estocagem; diminuição das operações de movimentação; redução de acidentes pessoais; diminuição de danos aos produtos; melhor aproveitamento dos equipamentos de movimentação; uniformização do local de estocagem; entre outros. É um pallet melhor trabalhado (madeiras de melhor procedência). Precisa ser mais reforçado devido ao tempo de viagem/movimentação até consumidor final (exterior). Esse pallet, também passa por um tratamento térmico afim de

evitar a contaminação de pragas que possam afetar a fruta (medida fitossanitária, exigida pelo MAPA).

Entendo que no presente tais glosas devem ser revertidas.

Tem-se que o processo produtivo não se encerra com a industrialização e mesmo que após a produção do produto em si, os produtos precisam ser embalados e armazenados de acordo com as exigências sanitárias, por se tratar de produto para alimentação humana, de modo que os produtos não sofram nenhum perecimento no percurso entre a unidade produtiva da recorrente e o seu destino, essencial para que se alcance o fim a que se propõe, considerando a recente decisão do STJ, no REsp 1.221.170, em sede de recurso repetitivo, que definiu que o conceito de insumo, para fins de constituição de crédito de PIS e de Cofins, devendo-se observar o critério da essencialidade e relevância, tais despesas com embalagens devem ser enquadrados como insumos, nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso II, da Lei 10.637/02.

A matéria trazida à discussão não é nova e já foi alvo de julgamento perante a Câmara Superior, Acórdão n.º 9303-011.306 (processo n.º 18088.720021/2014-00), de relatoria do Ilustre Conselheiro Valcir Gassen, envolvendo o mesmo contribuinte, *in verbis*:

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

Exercício: 2009

APROVEITAMENTO DE CRÉDITO SOBRE EMBALAGEM PARA ACONDICIONAMENTO DOS PRODUTOS E TAMBORES. EMBALAGEM PARA TRANSPORTE.

É legítima a apropriação do crédito da contribuição em relação às aquisições de tambores empregados como embalagem de transporte, uma vez que integram o custo de produção. Aplica-se o critério da essencialidade e relevância adotado pelo Superior Tribunal de Justiça em julgamento ao Recurso Especial n.º 1.221.170/PR e no Parecer Normativo COSIT/RFB n.º 5/2018. (Acórdão n.º 9303-011.306, Sessão de 17 de março de 2021).

Em outro caso, o STJ reconheceu o direito aos créditos sobre embalagens utilizadas para a preservação das características dos produtos durante o transporte, condição essencial para a manutenção de sua qualidade (REsp 1.125.253). O que, peço vênha, para transcrever a ementa do acórdão:

COFINS – NÃO CUMULATIVIDADE – INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA – POSSIBILIDADE – EMBALAGENS DE ACONDICIONAMENTO DESTINADAS A PRESERVAR AS CARACTERÍSTICAS DOS BENS DURANTE O TRANSPORTE, QUANDO O VENDEDOR ARCAR COM ESTE CUSTO – É INSUMO NOS TERMOS DO ART. 3º, II, DAS LEIS N. 10.637/2002 E 10.833/2003.

1. Hipótese de aplicação de interpretação extensiva de que resulta a simples inclusão de situação fática em hipótese legalmente prevista, que não ofende a legalidade estrita. Precedentes.

2. As embalagens de acondicionamento, utilizadas para a preservação das características dos bens durante o transporte, deverão ser consideradas como insumos nos termos definidos no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e

10.833/2003 sempre que a operação de venda incluir o transporte das mercadorias e o vendedor arque com estes custos.

Portanto, com relação a este item assiste razão à recorrente, devendo ser revertida a glosa em relação a aquisição de embalagens para transporte.

***b) créditos extemporâneos - retificações da Dacon e DCTF:***

Sobre a glosa dos créditos apropriados extemporaneamente, consta do relatório contido no voto da DRJ a seguinte informação:

**I.2.2 - Aquisições de bens e serviços extemporâneos (Item 3 – b)**

A planilha “Item 3 – b” contém, em sua totalidade, aquisições de bens e serviços relativos a períodos de apuração anteriores, ou seja, créditos extemporâneos. Por esse motivo, o referido montante foi integralmente glosado sem análise quanto ao correto enquadramento dos itens como insumo, tendo em vista a impossibilidade de creditamento de valores relativos a meses anteriores na apuração corrente.

Para a DRJ, o entendimento da fiscalização foi correto, pois a regra de aproveitamento dos créditos apurados em relação aos custos, despesas e encargos é a sua utilização para desconto da contribuição apurada no mês, na sua ótica é inadmissível apurar créditos extemporâneos sem retificar os DACONs e DCTFs anteriores. Ainda, fundamenta sua negativa no fato de que “*o contribuinte não juntou aos autos as notas fiscais, livros contábeis e outros documentos que pudessem evidenciar o direito alegado, como exige o art. 170 do CTN, limitando-se a afirmar que o reconhecimento de seu direito independe da retificação das declarações e demais obrigações acessórias.*”

Contrapondo tais argumentos defende a recorrente a necessidade de reforma do acórdão, visto que nos termos do § 4º do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 (PIS), igualmente reproduzido no § 4º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 (COFINS), há previsão legal expressa garantindo o direito de aproveitamento de créditos de PIS e COFINS em períodos posteriores ao do registro das operações, desde que respeitado o prazo previsto no Decreto nº 20.910/1932. Cita jurisprudência deste Conselho (Acórdão nº 9303-009.893).

Ainda, quanto a ausência de comprovação dos créditos pleiteados, a recorrente tese as seguintes observações:

Neste ponto, a Contribuinte informa que juntou a planilha denominada “Item 3 - b) Linha 02 - Bens Utilizados como insumos (crédito extemporâneo)” com a indicação das notas fiscais que foram objeto de crédito extemporâneo.

Também, cumpre mencionar que as apurações das contribuições ao PIS e à COFINS dos períodos de julho a dezembro/2005 já foram examinadas pela RFB, cujas análises encontram-se consubstanciadas nos seguintes processos administrativos:

Tributo	Período	Nº Processo Administrativo
PIS - Mercado Interno	2005 - 3º Trim	10925.900311/2011-63
COFINS - Exportação	2005 - 3º Trim	10925.900317/2011-31
COFINS - Mercado Interno	2005 - 3º Trim	10925.900310/2011-19
PIS - Mercado Interno	2005 - 4º Trim	10925.900313/2011-52
COFINS - Mercado Interno	2005 - 4º Trim	10925.900312/2011-16

Por sua vez, em relação as apurações do PIS e da COFINS do ano de 2006, a Contribuinte esclarece que já foi intimada e transmitiu os arquivos previstos na Instrução Normativa SRF nº 86, de 22/10/2001, em conformidade com o ADE Cofis nº 15/2001, alterado pelo ADE Cofis nº 25/2010, compreendendo as operações efetuadas no período em questão. Os arquivos foram transmitidos pelo Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos – SVA, cujos números dos recibos seguem abaixo relacionados:

Período	Nº do Recibo de Transmissão
01/2006	19.01.58.57.99.260712.01.247540.74
02/2006	26.32.48.93.09.260712.01.071405.47
03/2006	30.48.98.99.09.260712.01.006602.83
04/2006	09.41.14.90.27.260712.01.036707.47
05/2006	16.71.88.22.69.260712.01.935874.83
06/2006	26.94.62.77.59.260712.01.159725.10
07/2006	34.15.27.17.72.260712.01.437187.65
08/2006	31.58.27.49.52.260712.01.852351.38
09/2006	26.42.91.66.82.260712.01.720630.92
10/2006	29.97.28.89.84.260712.01.608815.92
11/2006	36.34.74.18.45.260712.01.451985.83
12/2006	08.87.53.11.45.260712.01.459487.29

Portanto, não há que se falar em necessidade de análise da documentação fiscal e contábil de período diverso, pois a Autoridade Fiscal já procedeu a análise das apurações do PIS e da COFINS de tais períodos, e poderá, com base nos elementos que já dispõe, confirmar que não houve o aproveitamento em duplicidade dos créditos extemporâneos.

Por todo o exposto, merece reforma a decisão atacada para que sejam incluídos na base de cálculo dos créditos da COFINS os valores das aquisições de bens e serviços utilizados como insumos realizadas em períodos anteriores, no montante total de R\$ 1.356.617,53.

Conforme disposto no parágrafo 1º do artigo 3º, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, a regra para aproveitamento de crédito no regime não cumulativo deve ser apurada por via da aplicação da alíquota do tributo sobre o valor dos bens adquiridos no mês, ou seja, confina o cálculo de créditos aos respectivos períodos de apuração, tendo em vista que a análise da existência e natureza do crédito do crédito possam ser aferidas dentro do período específico do crédito.

Contudo, a referida legislação, no parágrafo 4º, artigo 3º, permite que “o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes”, desde que observado o prazo prescricional quinquenal,

para apropriar todos os créditos que deixaram de ser apropriados nas épocas próprias, nenhum óbice existe à pretensão da consultente.

É de se destacar que a autorização legislativa para o aproveitamento de saldo de créditos de meses anteriores não é ilimitada, tampouco é de exclusiva vontade do contribuinte. Para a utilização de créditos de meses anteriores é necessário que reste configurado o seu não aproveitamento, tal procedimento somente é possível mediante a retificação das declarações e demonstrativos correspondentes, em especial as DCTF e os Dacon, conforme dispõe a IN SRF n.º 590, de 2005:

Art. 11. Os pedidos de alteração nas informações prestadas no Dacon **serão formalizados por meio de Dacon retificador**, mediante a apresentação de novo demonstrativo elaborado com observância das mesmas normas estabelecidas para o demonstrativo retificado.

§ 1º O Dacon retificador terá a mesma natureza do demonstrativo originariamente apresentado, substituindo-o integralmente, e servirá para declarar novos débitos, aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados ou **efetivar qualquer alteração nos créditos informados em demonstrativos anteriores**.

(...)

§ 4º A pessoa jurídica que entregar o Dacon retificador, alterando valores que tenham sido informados em DCTF, deverá apresentar, também, **DCTF retificadora**

Ratificando este entendimento, a Receita Federal, por meio da Solução de Consulta n.º 73, de 20 de abril de 2012, reproduzida abaixo, manifestou-se que para reconhecimento do direito creditório, é exigida a entrega de DACTON e DCTF retificadores quando houver aproveitamento extemporâneo de créditos das Contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS. Vejamos:

SOLUÇÃO DE CONSULTA DISIT/SRRF10 N.º 73, DE 20 DE ABRIL DE 2012

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

EMENTA: INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE DACTON E DCTF.

**É exigida a entrega de Dacon e DCTF retificadoras quando houver aproveitamento extemporâneo de créditos da Cofins.**

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei n.º 10.833, de 2003, arts. 3º, caput, e seu § 4º; IN RFB n.º 1.015, de 2010, art. 10; ADI SRF n.º 3, de 2007, art. 2º; PN CST n.º 347, de 1970.

No mesmo sentido cito a Solução de Consulta n.º 54 – Cosit, de 25 de março de 2021, *in verbis*:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS APROPRIAÇÃO EXTEMPORÂNEA. COMPENSAÇÃO. RESSARCIMENTO.

Os direitos creditórios referidos no art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003, estão sujeitos ao prazo prescricional previsto no art. 1º do Decreto n.º 20.910, de 6 de janeiro de 1932, cujo termo inicial é o primeiro dia do mês subsequente ao de sua apuração, ou, no caso de apropriação extemporânea, o primeiro dia do mês

subsequente àquele em que poderia ter havido a apuração (§ 1º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003).

**A apropriação extemporânea de créditos exige, em contrapartida, a retificação das declarações a que a pessoa jurídica se encontra obrigada referentes a cada um dos meses em que haja modificação na apuração da Cofins.**

Portanto, o aproveitamento posterior ao mês em que os bens ou serviços foram adquiridos (ou as despesas foram incorridas) depende da comprovação por parte da requerente de não aproveitamento anterior (entre o mês da aquisição do bem ou serviço e o mês de aproveitamento extemporâneo). Nesse sentido estão as orientações da Receita Federal quanto à necessidade de retificação dos DACONs e DCTFs originais, como instrumentos próprios para tal comprovação. E de outra forma não poderia ser, sob pena de inviabilizar a correta e oportuna apuração e utilização dos créditos pelo contribuinte, na forma ditada por lei, bem como seu controle e fiscalização pela RFB, de modo a não dar ensejo a duplo aproveitamento de créditos.

No entanto, há precedentes desta Seção de Julgamento do Carf, conforme trecho extraído abaixo do Voto do Conselheiro Alexandre Kern, no sentido de que pode ser admitida a relevação da formalidade de retificação das declarações e demonstrativos desde que demonstrada pela interessada a ausência de utilização do crédito extemporâneo em outros períodos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

(...)

CREDITAMENTO EXTEMPORÂNEO. DACON. RETIFICAÇÕES. COMPROVAÇÃO.

Para utilização de créditos extemporâneos, é necessário que reste configurada a não utilização em períodos anteriores, mediante retificação das declarações correspondentes, ou apresentação de outra prova inequívoca da sua não utilização.

(...)

**Aproveitamento de Créditos Extemporâneos**

(...)

A matéria no entanto já tem entendimento em sentido contrário, plasmado, por exemplo, no Acórdão nº 3403-002.717, de 29 de janeiro de 2014 (Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime), em que ficou assente a necessidade de que reste documentado o aproveitamento dos créditos, mediante as retificações das declarações correspondentes, de modo a não dar ensejo a duplo aproveitamento, ou a irregularidades decorrentes. **Admite-se a possibilidade de relevar formalidade de retificação das declarações desde que demonstrada conclusiva e irrefutavelmente, a ausência de utilização do crédito extemporaneamente registrado.** De se reconhecer, no entanto, que a retificação das declarações é extremamente mais simples.

Assim, omitindo-se em proceder à prévia retificação do Dacon respectivo e sem fazer prova cabal de que não aproveitou o crédito anacrônico, deve-se manter a glosa. (Acórdão nº 3402-002.603 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Processo nº

12585.720420/2011-22, Rel. Conselheiro Alexandre Kern, Sessão de 28 de janeiro de 2015). (grifou-se)

Sobre isso, entendo que o direito a crédito de PIS/COFINS não-cumulativo em período anterior, o qual não foi aproveitado na época própria, prescinde da necessária retificação do DACTON e da DCTF, ou de eventual comprovação de não utilização do crédito.

No presente caso, além de não demonstrar/comprovar que os créditos extemporâneos não foram apropriados/utilizados nos meses ou períodos de apuração pertinentes, o que era necessário por expressa determinação legal, a recorrente também não procedeu a retificação do Dacon, a que estava obrigada por expressa determinação do art. 11 da Instrução Normativa SRF 590/2005, vigente no período de apuração dos créditos em apreço.

Quanto à afirmação de que a recorrente cumpriu em demonstrar a ausência de utilização anterior dos referidos créditos, indicando genericamente todos os documentos entregues à fiscalização, não logra apresentar elementos concretos que ao menos instaurem dúvida no julgador, demandando diligência ou perícia. Ademais, compulsando os elementos de prova juntados ao processo, observa-se que a recorrente não apresentou escrituração contábil-fiscal e documentos fiscais de suporte para comprovar suas alegações e muito menos a comprovação de que foram entregues os arquivos digitais.

Ressalta-se, por oportuno, que nos pedidos de compensação ou de restituição, como o presente, o ônus de comprovar o crédito postulado permanece a cargo da contribuinte, a quem incumbe a demonstração do preenchimento dos requisitos necessários para a compensação, pois "*o ônus da prova incumbe ao autor, quando ao fato constitutivo de seu direito*", nos termos do inciso I do art. 373 do CPC<sup>2</sup>, postura consentânea com o art. 36 da Lei nº 9.784/1999<sup>3</sup>, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal.

Portanto, não há como conceder o direito ao creditamento em relação aos créditos extemporâneos pleiteados em face da ausência comprovação de utilização anterior dos referidos créditos.

Dito isto, nego provimento ao recurso nesse ponto.

***c) encargos de depreciação dos pomares:***

Quanto a solução da matéria tratada neste tópico, verifica-se a recorrente reproduziu as mesmas razões aduzidas na defesa, sem demonstrar, de forma individualizada os custos incorridos a título de encargo de depreciação, que motivou a glosa.

---

<sup>2</sup> Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

<sup>3</sup> Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.

Por entender que a decisão proferida pela instância *a quo* seguiu o rumo correto, utilizo sua *ratio decidendi* como se minha fosse para fundamentar a decisão, nos termos do § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e do art. 2º, § 3º do Decreto nº 9.830, de 10 de junho de 2019 e do § 3º do art. 57 do RICARF, *in verbis*:

No que diz respeito aos pomares produzidos pela empresa, houve questionamento a respeito da composição do respectivo custo de formação. O contribuinte informou que realiza "*um rateio contábil somando todos os gastos incorridos no mês em todos os projetos de implantação e os já formados*". Baseado na resposta do contribuinte, a fiscalização glosou parte dos créditos, com fundamento no que se segue:

*Conforme se verifica, não é possível analisar a correção dos valores no que diz respeito aos itens que compuseram estes ativos, pois o contribuinte afirma não poder individualizar tais custos. Desta maneira, quanto aos custos cujos documentos fiscais não foram individualizados, não é possível observar se atendem ao previsto no § 13, do art. 3º, da Lei 10.637/2002. Ou seja, não é possível comprovar que não se trata de mão de obra paga a pessoa física ou de aquisições de bens e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.*

*Portanto, não é possível verificar se dão direito ao crédito.*

Assim, foram glosados os percentuais correspondentes a todos os custos de formação apresentados pela empresa como originários de “rateio de despesas” e outros em que não se comprovou a aquisição de pessoa jurídica, além daqueles custos incorridos antes de 1º de maio de 2004.

O contribuinte, por sua vez, alega que a verificação da incidência do PIS/Cofins na etapa imediatamente anterior não é requisito para a fruição do direito de crédito sobre o valor dos encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado. Afirma ainda que, conforme se depreende dos incisos VI e VII do art. 3º c/c inciso III, do § 1º do art. 3º, todos da Lei nº 10.833, de 2003, não há qualquer vedação ou limitação, sendo amplo e irrestrito o direito ao aproveitamento de crédito sobre os encargos de depreciação.

Sem razão a manifestante. Tanto as normas contábeis quanto a própria legislação das contribuições estabelecem uma série de restrições à apuração do crédito sobre encargos de depreciação de bens do imobilizado. É o que se passa a demonstrar.

Segundo a NBC TG 27<sup>4</sup>, os elementos do custo do ativo imobilizado estão assim descritos:

*Elementos do custo*

**16. O custo de um item do ativo imobilizado compreende:**

(a) **seu preço de aquisição**, acrescido de impostos de importação e impostos não recuperáveis sobre a compra, depois de deduzidos os descontos comerciais e abatimentos;

(b) **quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo no local e condição necessárias** para o mesmo ser capaz de funcionar da forma pretendida pela administração;

(c) **a estimativa inicial dos custos de desmontagem e remoção do item e de restauração do local (sítio) no qual este está localizado**. Tais custos representam a obrigação em que a entidade incorre quando o item é adquirido ou como

<sup>4</sup> A Resolução CFC nº 1.177, de 24 de julho de 2009, teve sua denominação alterada para NBC TG 27, por força da Resolução CFC nº 1.329, de 18 de março de 2011, mudança realizada com fundamento no art. 6º, “f”, do Decreto-Lei nº 9.295, de 1946.

*consequência de usá-lo durante determinado período para finalidades diferentes da produção de estoque durante esse período.*

*17. Exemplos de custos diretamente atribuíveis são:*

*(a) custos de benefícios aos empregados (tal como definidos na NBC TG 33 – Benefícios a Empregados) decorrentes diretamente da construção ou aquisição de item do ativo imobilizado;*

*(b) custos de preparação do local;*

*(c) custos de frete e de manuseio (para recebimento e instalação); (d) custos de instalação e montagem;*

*(e) custos com testes para verificar se o ativo está funcionando corretamente, após dedução das receitas líquidas provenientes da venda de qualquer item produzido enquanto se coloca o ativo nesse local e condição (tais como amostras produzidas quando se testa o equipamento); e*

*(f) honorários profissionais.*

*19. **Exemplos que não são custos de um item do ativo imobilizado são:***

*(a) custos de abertura de nova instalação;*

*(b) custos incorridos na introdução de novo produto ou serviço (incluindo propaganda e atividades promocionais);*

*(c) custos da transferência das atividades para novo local ou para nova categoria de clientes (incluindo custos de treinamento); e*

*(d) custos administrativos e outros custos indiretos.*

*20. O reconhecimento dos custos no valor contábil de um item do ativo imobilizado cessa quando o item está no local e nas condições operacionais pretendidas pela administração. Portanto, **os custos incorridos no uso ou na transferência ou reinstalação de um item não são incluídos no seu valor contábil, como, por exemplo, os seguintes custos:***

*(a) custos incorridos durante o período em que o ativo capaz de operar nas condições operacionais pretendidas pela administração não é utilizado ou está sendo operado a uma capacidade inferior à sua capacidade total;*

*(b) prejuízos operacionais iniciais, tais como os incorridos enquanto a demanda pelos produtos do ativo é estabelecida; e*

*(c) custos de realocação ou reorganização de parte ou de todas as operações da entidade.*

Não obstante as definições contábeis acima transcritas, a legislação de regência do PIS/Cofins não-cumulativos também vedou a inclusão de alguns itens no custo do ativo imobilizado. Cumpre transcrever os dispositivos pertinentes à matéria contidos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002:

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

*(...)*

*VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive*

*de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;*

(...)

§ 1º *O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

(...)

*III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)*

(...)

§ 2º **Não dará direito a crédito o valor:** (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

*I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

(...)

§ 13. **Não integram o valor das máquinas, equipamentos e outros bens fabricados para incorporação ao ativo imobilizado na forma do inciso VI do caput deste artigo os custos de que tratam os incisos do § 2º deste artigo.** (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

(...)

§ 18. *O disposto nos incisos VI e VII do caput não se aplica no caso de bem objeto de arrendamento mercantil, na pessoa jurídica arrendatária. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)*

§ 19. **Para fins do disposto nos incisos VI e VII do caput, fica vedado o desconto de quaisquer créditos calculados em relação a:** (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

*I - encargos associados a empréstimos registrados como custo na forma da alínea “b” do § 1º do art. 17 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)*

*II - custos estimados de desmontagem e remoção do imobilizado e de restauração do local em que estiver situado. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)*

(grifo nosso)

Da leitura dos dispositivos acima, constata-se que a Lei nº 10.637, de 2002, excluiu explicitamente determinados custos associados ao ativo imobilizado, ainda que vinculados diretamente à produção de bens ou à prestação de serviços. São eles:

- Mão-de-obra paga a pessoa física (§ 2º, inciso I c/c § 13);
- Aquisição de bens não sujeitos ao pagamento da contribuição (§ 2º, inciso II c/c § 13)
- Encargos associados a empréstimos registrados como custo na forma da alínea “b” do § 1º do art. 17 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977 (§ 19, inciso I)
- Custos estimados de desmontagem e remoção do imobilizado e de restauração do local em que estiver situado (§ 19, inciso II)

Portanto, além das condições estabelecidas pela NBC TG 27, a serem avaliadas caso a caso, a legislação do PIS/Cofins também estabelece vedações gerais à tomada de créditos de não-cumulatividade sobre esses bens. Com efeito, na apuração dos custos relacionados ao ativo imobilizado passíveis de inclusão na base de cálculo de créditos, o contribuinte deverá observar as disposições da norma contábil e tributária.

Ademais, essas limitações devem ser observadas tanto no caso de cálculo do crédito sobre encargos de depreciação e amortização (inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002) quanto no caso de desconto imediato do crédito (inciso XII e § 1º do art. 1º da Lei nº 11.744, de 2008).

Esse entendimento está exposto na Solução de Consulta Cosit nº 133, de 2018, que assim esclarece:

*33 Com base no exposto, conclui-se que:*

*a) na apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o custo relacionado aos bens classificados no ativo imobilizado possui restrições que abrangem tanto o cálculo do crédito sobre os encargos de depreciação e amortização, a que se refere o art. 3º, VI, da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, como o cálculo do desconto imediato do crédito, em conformidade com a Lei nº 11.744, de 2008, art. 1º, inciso XII, e § 1º;*

*b) as orientações constantes da NBC (Norma Brasileira de Contabilidade) TG 27 relativas aos valores que podem ser agregados ao custo do ativo imobilizado devem ser interpretadas em consonância com as restrições encartadas na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no que concerne à apuração de créditos pela sistemática da não cumulatividade;*

*c) o custo relacionado aos bens classificados no ativo imobilizado, passível de utilização na apuração de créditos pela sistemática da não cumulatividade, inclui o preço de aquisição e os custos atribuíveis de forma direta à colocação do ativo no local e condição necessárias ao seu funcionamento, tais como os custos de instalação e montagem, desde que pagos à pessoa jurídica e ressaltados os demais casos vedados pela legislação aplicável;*

No caso concreto, a manifestante limitou-se a afirmar que não há qualquer vedação ou limitação ao aproveitamento de créditos sobre encargos de depreciação. Entretanto, conforme demonstrado acima, tanto a norma contábil quanto a norma tributária estabelecem uma série de condições e vedações para determinação do custo do ativo imobilizado.

Logo, a ausência de individualização dos custos do ativo imobilizado impede a fiscalização de verificar a correta apuração dos créditos tomados pela empresa, especialmente no que concerne à vedação contida no § 13 do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, conforme pontuou a autoridade fiscal.

Quanto à glosa de créditos sobre os custos incorridos antes de 01/05/2004, a manifestante alega que tal vedação ofende diversas garantias constitucionais.

Ocorre que a vedação em comento decorre de expressa previsão legal, conforme art. 31 da Lei nº 10.865, de 2004:

*Art. 31. É vedado, a partir do último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação desta Lei, o desconto de créditos apurados na forma do inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30 de abril de 2004.*

Como dito nas considerações iniciais, por sua natureza vinculada, a autoridade julgadora administrativa carece de competência para descumprir dispositivos legais vigentes, ainda que fundamentada em princípios ou garantias constitucionais.

Nesse sentido, em relação aos encargos de depreciação dos pomares, devem ser mantidas as glosas sobre os percentuais correspondentes a “rateio de despesas” bem como outros custos em que não se comprovou a aquisição de pessoa jurídica, e ainda sobre custos incorridos antes de 1º de maio de 2004.

Entendo que os argumentos consignados no voto condutor do aresto recorrido são precisos para justificar o não reconhecimento dos créditos postulados pela recorrente.

Dessa maneira, nego provimento ao recurso nesse ponto.

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer do Recurso Voluntário, para no mérito dar-lhe parcial provimento para reverter a glosa em relação aos custos de aquisição de materiais de embalagem para transporte.

### **Conclusão**

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 47 do Anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar parcial provimento ao Recurso voluntário para reverter a glosa em relação aos custos de aquisição de materiais de embalagem para transporte.

(documento assinado digitalmente)

Flavio Jose Passos Coelho – Presidente Redator