



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10940.906064/2016-25
ACÓRDÃO	3201-013.359 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	B.O PAPER BRASIL INDUSTRIA DE PAPEIS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. PRODUÇÃO OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

No contexto da não cumulatividade das contribuições sociais, consideram se insumos os bens e serviços adquiridos que sejam essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, observados os demais requisitos da lei.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. FATURA DE ENERGIA ELÉTRICA. CRÉDITOS SOBRE DEMANDA CONTRATADA. IMPOSSIBILIDADE.

Não dão direito a créditos do PIS e Cofins não cumulativos as despesas com demanda contratada, porque seu valor, ainda que constem da fatura, não integra a energia consumida, base de cálculo dos créditos de energia elétrica.

NÃO-CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CREDITAMENTO. AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS. ALÍQUOTA ZERO. IMPOSSIBILIDADE.

Não dará direito a crédito, para fins de determinação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o valor da aquisição de bens e serviços sujeitos à incidência de alíquota zero, independentemente da destinação dada pelo adquirente a esses bens ou serviços.

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. EMBALAGEM DE TRANSPORTE.

No âmbito do regime não cumulativo, independentemente de serem de apresentação ou de transporte, os materiais de embalagens utilizados no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser estocado e chegar ao consumidor em perfeitas condições, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições.

NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE DE DEVOLUÇÃO DE VENDAS. IMPOSSIBILIDADE

No âmbito do regime não cumulativo, por falta de previsão legal, não são passíveis de apropriação os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins calculados sobre as despesas com frete incorridas na operação de devolução de bem vendido, ainda que tais despesas tenham sido suportadas pelo contribuinte.

CONTRIBUIÇÃO. NÃO CUMULATIVA. PEDIDO DE RESSARCIMENTO OU COMPENSAÇÃO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE.

Para fato constitutivo do direito de crédito o contribuinte deve demonstrar de forma robusta ser detentor do referido crédito por ele pleiteado.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. NÃO RETIFICADO. DACON APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF N.º 231

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. Aplicação da Súmula CARF nº 231.

CONTRIBUIÇÃO. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS E OUTROS BENS INCORPORADOS AO ATIVO IMOBILIZADO. NECESSIDADE DE UTILIZAÇÃO NA PRODUÇÃO OU NA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS.

Incabível o desconto de créditos da não-cumulatividade da contribuição sobre encargos de depreciação/amortização de máquinas, equipamentos e outros bens do ativo imobilizado que não sejam utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/10/2011 a 31/12/2011

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reverter a glosa de créditos relativos ao material de embalagem.

Assinado Digitalmente

Fabiana Francisco de Miranda – Relator

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafeté Reis – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcelo Enk de Aguiar, Flavia Sales Campos Vale, Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Fabiana Francisco de Miranda, Helcio Lafeta Reis (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário em face de decisão de primeira instância administrativa que decidiu pela procedência parcial da Manifestação de Inconformidade, relativo a PIS, de crédito vinculado à Receita de Exportação, referente ao 4º trimestre de 2011.

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

“Trata o presente processo de Manifestação de Inconformidade contra Despacho Decisório que indeferiu o Pedido Eletrônico de Ressarcimento/Compensação de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep, nº 20702.65314.220813.1.5.08-4204, decorrente de incidência não cumulativa. O PER/DCOMP refere-se ao Crédito vinculado à Receita de Exportação, apurado no 4º Trimestre de 2011, no valor de R\$ 81.276,56, pleiteado pela B.O Paper Brasil Indústria de Papeis Ltda.

Com a finalidade de esclarecimento dos valores já declarados no Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais (Dacon) e no pedido de ressarcimento, o contribuinte foi intimado pela DRF de Ponta Grossa a apresentar documentação complementar.

Analisadas as informações relacionadas ao citado pleito, foi emitido Despacho Decisório (fls. 86) em 03/05/2018, cuja decisão foi pela homologação parcial do(s) débito(s) declarado(s). A autoridade fiscal realizou glosas de supostos créditos da

não cumulatividade, levando ao não reconhecimento integral do crédito pleiteado pela interessada.

Segue abaixo descrição resumida das glosas aplicadas e as respectivas motivações:

1. Energia elétrica. A Lei nº 10.637/02 em seu art. 3º, IX e a Lei nº 10.833/03 em seu art. 3º, III permitem o creditamento em relação a despesas de energia elétrica incorridas no mês de apuração, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. Assim, foram desconsiderados na apuração do crédito os gastos com demanda contratada e contribuição de iluminação pública. Nesse sentido, a Coordenação-Geral de Tribulação (Cosit) manifestou-se através da Solução de Consulta nº 22 de 4 de março de 2016 concluindo que:

“...gera direito a créditos do PIS/Pasep a energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, e não a energia elétrica contratada, nem tampouco o valor total da fatura de energia elétrica como informou a consulente. Não gerando, assim, o direito a crédito os valores tais como taxas de iluminação pública, demanda contratada, juros, multa, dentre outros que possam ser cobrados na fatura, embora dissociados do custo referente à energia elétrica efetivamente consumida”.

2. Aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições. Condição essencial para que haja o direito ao creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins é que a aquisição dos produtos esteja sujeita ao pagamento das contribuições. Sem esta condição, o aproveitamento de créditos está vedado conforme as Lei nº 10.637/02 e 10.833/03 em seus arts. 3º, §2º. Dessa forma, a autoridade fiscal glosou gastos com a aquisição de gás GLP, que de acordo com a Medida Provisória nº 2.158-35/01, art. 42, I, tem alíquota zero.

3. Bens e serviços utilizados como insumo – Enquadramento no conceito geral de insumos. A autoridade fiscal, para a aplicação das glosas aqui contestadas, utilizou o conceito de insumo estabelecido no art. 66, §5º da Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002 e pela IN SRF nº 358, de 9 de setembro de 2003. Nesse sentido, glosou os custos na aquisição de produtos para a manutenção e tratamento de efluentes; embalagens para transporte; e materiais de limpeza.

4. Frete na operação de venda. O inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833 de 2003, prevê apenas o crédito em relação a “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda...”. O contribuinte, no entanto, apropriou-se de créditos em relação a “frete sobre devoluções mercado interno”, e “frete retorno de containers”, casos que não estão abrangidos pela legislação, e, portanto, estes valores foram retirados da base de cálculo do crédito das contribuições.

5. Aquisições referentes a outros períodos. Da análise da relação das aquisições, apresentada pelo contribuinte, verificou-se a apropriação de valores referentes a outros períodos, que não o em análise. Não há, no entanto, permissão na legislação para determinação de crédito utilizando-se de aquisições, custos ou

despesas de outros períodos. O que a legislação permite é que o crédito apurado e não utilizado em determinado mês possa ser descontado do débito de períodos subsequentes. Mas a apuração do crédito deve ser feita no mês em que foi adquirido o bem, no caso de bens utilizados como insumo; no mês em que foi incorrida a despesa, no caso da armazenagem e do frete; e no mês em que o bem foi devolvido, no caso de devolução de vendas. Não poderia ser diferente, pois deve existir uma referência para o controle, evitando-se que a mesma aquisição seja utilizada indevidamente mais de uma vez na geração de créditos.

6. Imobilizado. Conforme o art. 3º, inciso VI, da Lei nº 10.637/02, as máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado geram direito a crédito somente no caso de serem utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. Não há, portanto, direito a crédito em relação a itens relacionados a atividades intermediárias, como as administrativas. Desta forma, foram glosadas aquisições de “aparelho de ar condicionado”, “fita crepe”, “frigideira basculante”, “impressora hp”, “maleta para notebook”, “sensor de cinzas”, cartões de memória, equipamentos de informática diversos, lâmpadas, luminárias, entre outros. Além disso, verificou-se que o contribuinte creditou-se de itens classificados no ativo intangível, como “licença de uso de software”, “pacote de software”, licenças diversas, entre outros. Porém, no período de apuração em análise, não havia previsão legal para o aproveitamento de créditos em relação a estes bens, e, por este motivo, foram desconsiderados para fins de cálculo do direito creditório.

Após as glosas identificadas, a autoridade fiscal reapurou o crédito a ser ressarcido/compensado. Observou-se no cálculo o devido rateio diante da diversidade dos tipos de receita (a proporção inicial apresentada no DACON foi alterada), assim como as deduções dos débitos das contribuições do período e de períodos posteriores. Chegou-se à quantia de R\$ 49.874,75 de direito creditório reconhecido.

Cientificada do Despacho Decisório em 17/05/2020, a interessada apresentou manifestação de inconformidade (fls. 42 a 75) solicitando o reexame do indeferimento do pedido de ressarcimento, pois afirma que tem direito integral do crédito.

A interessada argumenta que a Receita Federal do Brasil manifesta uma interpretação exclusivamente legalista a respeito das normas que versam sobre a não-cumulatividade do PIS e da COFINS e afirma que todos os serviços que configuram entradas ao processo produtivo e comercial das empresas caracterizam-se como insumos.

Amparada pela doutrina e jurisprudência sobre a matéria, a interessada entende que:

25. Assim, como materialidade do IPI é o critério que veda que insumos para o fim daquele imposto seja aplicado às contribuições para o PIS e para a COFINS, é também a materialidade do imposto de renda de pessoas jurídicas que permite

que os custos e despesas dedutíveis para fins de imposto de renda sejam também dedutíveis da base de cálculo das contribuições para o PIS e para a COFINS.

26. Noutras palavras, que todos os custos e despesas dedutíveis para fins de Imposto de Renda de pessoas jurídicas, devem compor a base de cálculo utilizada para fins de apropriação dos créditos de PIS e COFINS no regime não-cumulativo.

(...)29. Ainda no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, a referida "interpretação ampliada" está em curso no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR (sob o regime de recursos repetitivos), e atualmente conta com julgamento parcialmente favorável ao contribuinte, definindo que, para fins de crédito de PIS e COFINS, as empresas podem considerar insumo tudo o que for essencial para o "exercício estatutário da atividade econômica".

Prosegue e contesta diretamente as glosas realizadas pela autoridade fiscal, conforme segue abaixo:

1. Dos gastos gerais com Energia Elétrica. A contribuinte afirma que os gastos com demanda contratada são gastos praticamente obrigatórios e, portanto, não poderiam ser excluídos como créditos passíveis de aproveitamento.

2. Entradas desoneradas. Gás GLP. A interessada entende que a legislação que restringe o aproveitamento de créditos da não-cumulatividade infringem a constituição e, portanto, não merecem acolhida:

49. Ao dispor de tal maneira, tanto a Lei 10.637/2002, quanto a Lei 10.833/2003 acabaram por restringir a adequada aplicação do princípio contemplado na Constituição Federal, na medida em que não autorizam o aproveitamento de créditos para atuarem como subtraendos dos débitos ocorrentes em cada operação na exata medida do percentual das alíquotas incidentes.

50. Ora, quando ocorre a entrada sem tributação e saída com tributação, a não-manutenção do crédito gera a cumulatividade das contribuições. Ou seja, ao contrário do que se espera da não cumulatividade (recolhimento somente sobre o valor agregado ao produto), nos casos onde as entradas são desoneradas, a pessoa jurídica que vende com tributação terá de recolher a contribuição sobre o valor total, inclusive recolhendo a importância que era da responsabilidade do contribuinte anterior. Trata-se, portanto, de um desrespeito ao multicitado princípio da não-cumulatividade.

Colaciona Soluções de Consulta, de âmbito regional, sobre a possibilidade de creditamento de entradas desoneradas vinculadas às saídas oneradas e arremata:

54. Ocorre que no presente caso deve prevalecer a tese de que a interpretação que pugna pela máxima amplitude da regra da não-cumulatividade é a que proporciona a plena efetividade ao comando constitucional. Inclusive foi essa a solução adotada recentemente pelo Superior Tribunal de Justiça no recurso representativo da controvérsia - REsp 1.221.170/PR.

3. Conceito de Insumos. Sobre o conceito de insumos, a interessada afirma:

63. As Instruções Normativas SRF no 247/2002 e 404/2004, que admitem apenas os serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto como insumos, não oferecem a melhor interpretação ao art. 3º, inciso II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. A concepção estrita de insumo não se coaduna com a base econômica de PIS e COFINS, cujo ciclo de formação não se limita à fabricação de um produto ou à execução de um serviço, abrangendo outros elementos necessários para a obtenção de receita com o produto ou o serviço.

64. O critério que se mostra consentâneo com a noção de receita é o adotado pela legislação do imposto de renda. Insumos, então, são os gastos que, ligados inseparavelmente aos elementos produtivos, proporcionam a existência do produto ou serviço, o seu funcionamento, a sua manutenção ou o seu aprimoramento. Sob essa ótica, o insumo pode integrar as etapas que resultam no produto ou serviço ou até mesmo as posteriores, desde que seja imprescindível para o funcionamento do fator de produção.

65. Na presente hipótese, as aquisições referentes a materiais utilizados no tratamento de água e efluentes ANTI ESPUMANTE P/ EFLUENTES NF2177, INIBIDOR CORROSÃO DB200, entre outros, no acondicionamento de produtos acabados - PAPEL EMBALAGEM KRAFT EXTRUSADO 2000MM, FITA CREPE REF.53123 24MMX50M TESA, TUBETE PE PAPELÃO ESP 76,2X15X5250 (HQ4), entre outros, e na realização de desinfecção - LIMPEZA RESÍDUOS NO PÁTIO DE MADEIRA, foram glosadas pela fiscalização.

66. A princípio, no que diz respeito ao tratamento de água e efluentes, é certo que o consumo propriamente dito de água está estritamente ligado à produção de papel atividade fim da interessada, não havendo como serem desconsiderados como insumos na atividade produtiva, vez que sem o tratamento adequado da água utilizada não há fabricação de papel.

(...)69. No presente caso, as embalagens utilizadas para transporte do produto final devem ser consideradas como insumos no processo produtivo, pois a proteção do produto final para transporte é um gasto indispensável, além disso, é nesse momento que se encerra o ciclo produtivo. Dessa forma, a embalagem para acondicionamento e transporte é elemento indispensável à composição do produto final e Relacionado à atividade da empresa.

(...)77. Portanto, sendo a atividade de desinfecção inerente à atividade produtiva da interessada, não há como se afastar o creditamento sobre o item "LIMPEZA RESÍDUOS NO PÁTIO DE MADEIRA", vez que a adequação da área para fins de manejo da mercadoria comercializada é imperativa para a continuidade da atividade empresarial. Em síntese, não se pode conceber que a empresa fique sem realizar as suas atividades diárias de limpeza e ainda possa manter a qualidade de sua produção e o bem estar de seus funcionários.

(...)79. A propósito, deve prevalecer no presente caso a interpretação ampliada do conceito de insumo, conforme exposto no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR (sob o regime de recursos repetitivos), em que se definiu que, para

fins de crédito de PIS e COFINS, as empresas podem considerar insumo tudo o que for essencial para o "exercício estatutário da atividade econômica".

80. Assim, todas as aquisições efetuadas para a consecução a atividade fim da empresa devem estar acobertadas pelo conceito de insumo para fins de creditamento de PIS e COFINS.

4. Fretes.

87. A trilha correta a perseguir resta, então, estampada na interpretação da lei 10.833/2003, extraindo do inciso II de seu art. 3º o entendimento de que ali está a autorização geral para "descontar créditos" em relação a bens (materiais) e serviços (quaisquer), utilizados como insumo (direta ou obliquamente) na prestação de serviços.

88. Dado o seu caráter exemplificativo, não se afastaria abatimento como o decorrente de gastos com água, telefone, dentre tantos outros, como o caso dos gastos com devolução de vendas e/ou retorno de contêineres.

89. Na atual conjuntura social, é um despropósito afirmar que esses fretes não sejam vistos como gasto necessário no consumo ou prestação de serviços da empresa.

90. Assim, é um verdadeiro contrassenso admitir a vedação aos créditos em relação a estes valores. Se assim fosse, estaríamos diante de um puro e simples aumento da carga tributária, parcialmente disfarçado, e não de um sistema que visa, ao menos teoricamente, melhor distribuir a tributação na cadeia produtiva.

91. Portanto, faz jus a interessada aos créditos de PIS e COFINS gerados pelas despesas com fretes, de modo que a negativa de concessão dos créditos constitui atuação do fisco além do disposto na lei.

5. Das aquisições referentes a períodos anteriores.

93. A respeito do tema, é certo que as pessoas obrigadas ao Demonstrativo de Apuração das Contribuições - DACON (atualmente EFD-Contribuições), devem manter o controle de todas as suas operações que influenciam a apuração dos valores de PIS e da COFINS, especialmente no que diz respeito ao valor dos créditos a serem descontados pela aplicação da não cumulatividade.

94. Todavia, o direito ao registro de crédito extemporâneo, na forma prevista em lei, não exige a retificação de declarações anteriormente apresentadas. Desde que a operação anterior esteja contemplada legalmente com possibilidade de crédito e seja tempestivo o registro, o direito ao crédito deve ser garantido, independente de qualquer retificação de obrigações acessórias dos períodos relacionados com o crédito extemporâneo.

95. Tal assertiva é corroborada pela própria Secretaria da Receita Federal do Brasil nas instruções que tratam do registro de créditos extemporâneos na EFD-Contribuições:

REGISTRO 1501: APURAÇÃO DE CRÉDITO EXTEMPORÂNEO -DOCUMENTOS E OPERAÇÕES DE PERÍODOS ANTERIORES - COFINS [...] O crédito extemporâneo deverá ser informado, preferencialmente, mediante a retificação da escrituração cujo período se refere o crédito. No entanto, se a retificação não for possível, devido ao prazo previsto na Instrução Normativa nº 1.052, de 2010, a pessoa jurídica deverá detalhar as suas operações através desse registro.

96. Assim, ao se fazer menção de que o registro de crédito extemporâneo deve realizar-se, preferencialmente mediante retificação da escrituração, está confirmando a própria SRFB que não se pode exigir a retificação compulsória das declarações anteriores para exame e reconhecimento do direito ao crédito pleiteado, desde que viabilizada a sua correta apuração por outros meios idôneos.

(...)102. A postura da fiscalização revela um excesso de formalismo sem base na legislação vigente que rege a apropriação de crédito de PIS e da COFINS, por não haver determinação para retificação de obrigações acessórias. Além disso, a eventual inobservância de obrigações acessórias não poderia ensejar a glosa de créditos e cobrança de tributo, mas sim a aplicação das multas estabelecidas na Lei nº 10.426/02.

6. Imobilizado.

115. Ora, com a devida vênia, incabida a glosa efetuada pela fiscalização. Não obstante a atividade principal da interessada estar ligada à industrialização, fabricação, comercialização, distribuição, importação e exportação de papel imprensa, papéis para impressão e escritura, pasta mecânica e outros tipos de papel com conteúdo de pasta de madeira e/ou celulose, matérias primas, produtos e subprodutos conexos, é certo que as atividades intermediárias praticadas contribuem necessariamente para a consecução da atividade fim da empresa.

116. Conforme já mencionado, as Instruções Normativas SRF nº "47/2002 e 404/2004, que admitem apenas os serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto como insumos, não ferecem a melhor interpretação ao art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. A concepção estrita de insumo não se coaduna com a base econômica de PIS e COFINS, cujo ciclo de formação não se limita à fabricação de um produto ou à execução de um serviço, abrangendo outros elementos necessários para a obtenção de receita com o produto ou o serviço.

117. O critério que se mostra consentâneo com a noção de receita é o adotado pela legislação do imposto de renda. Insumos, então, são os gastos que, ligados inseparavelmente aos elementos produtivos, proporcionam a existência do produto ou serviço, o seu funcionamento, a sua manutenção ou o seu aprimoramento. Sob essa ótica, o insumo pode integrar as etapas que resultam no produto ou serviço ou até mesmo as posteriores, desde que seja imprescindível para o funcionamento do fator de produção.

118. De fato, deve prevalecer no presente caso a "interpretação ampliada" do conceito de insumo, conforme exposto no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR (sob o regime de recursos repetitivos), em que se definiu que, para fins de crédito de PIS e COFINS, as empresas podem considerar insumo tudo o que for essencial para o "exercício estatutário da atividade econômica".

Ao final, a contribuinte requer que seja acolhida integralmente presente manifestação de inconformidade, com a conseqüente HOMOLOGAÇÃO TOTAL do pedido de compensação apresentado no PER/DCOMP objeto do presente processo administrativo.

É o relatório.”

Adicionalmente, note-se a forma de publicação da Ementa deste Acórdão de primeira instância administrativa fiscal:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

NÃO CUMULATIVIDADE PIS/PASEP E COFINS. INSUMO.

Conforme estabelecido na Parecer Normativo Cosit RFB n.º 5, de 2018, o conceito de insumos, para fins de apuração de créditos da não cumulatividade do 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 realizados pela pessoa jurídica. Sendo essa a regra geral, não aplicável quando a lei trata de casos específicos de creditamento. Materiais de limpeza e para tratamento de efluentes podem ser considerados insumos para fins de creditamento.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. INCOMPETÊNCIA.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. EMBALAGENS PARA TRANSPORTE.

As embalagens para transporte, acondicionamento e conservação, por serem acrescidas após o término do processo produtivo, não podem ser classificadas como insumos para fins de aproveitamento de créditos da não cumulatividade.

NÃO-CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CREDITAMENTO.

AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS. ALÍQUOTA ZERO.

IMPOSSIBILIDADE.

Não dará direito a crédito, para fins de determinação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o valor da aquisição de bens e serviços sujeitos à incidência

de alíquota zero, independentemente da destinação dada pelo adquirente a esses bens ou serviços.

FRETE. OPERAÇÃO DE VENDA. CREDITAMENTO.

Entende-se por “operação de venda”, para fins de interpretação do inciso IX do artigo 3º e inciso II do artigo 15 da Lei nº 10.833/2003, apenas a venda em si, última etapa da produção, quando há a efetiva entrega da mercadoria ao adquirente/comprador.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. FATURA DE ENERGIA ELÉTRICA. CRÉDITOS SOBRE CONTRIBUIÇÃO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA, DEMANDA CONTRATADA E SERVIÇO DE MEDIÇÃO LIVRE. IMPOSSIBILIDADE.

Não dão direito a créditos do PIS e Cofins não cumulativos as despesas com contribuição de iluminação pública, demanda contratada e serviço de medição livre, porque todos esses valores, ainda que constem da fatura, não integram a energia consumida, base de cálculo dos créditos de energia elétrica.

CONTRIBUIÇÃO. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS E OUTROS BENS INCORPORADOS AO ATIVO IMOBILIZADO. NECESSIDADE DE UTILIZAÇÃO NA PRODUÇÃO OU NA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS.

Incabível o desconto de créditos da não-cumulatividade da contribuição sobre encargos de depreciação/amortização de máquinas, equipamentos e outros bens do ativo imobilizado que não sejam utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço.

INSUMOS ADQUIRIDOS EM PERÍODOS ANTERIORES. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. RESSARCIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Na legislação do PIS e da COFINS não existe previsão para ressarcimento de créditos “extemporâneos”, ou seja, calculados em período diverso do previsto. Corretamente contabilizados, remanescendo saldo de créditos apurados em um mês, o sujeito passivo pode mantê-lo na escrituração contábil para utilização para dedução do PIS ou da COFINS devidos em meses subsequentes. Mas a apuração deve observar o regime de competência ou, no caso de insumos, o mês de aquisição dos mesmos. Havendo erros na apuração, devem ser retificados os Demonstrativos (DACON ou EFD) dos períodos pertinentes. O pedido de ressarcimento deve referir-se a um único trimestre-calendário. PIS/PASEP E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. PEDÁGIO. CRÉDITOS. As despesas com pedágio pagas pelo contratante do serviço de transporte rodoviário de carga não integram o valor do frete, portanto não podem compor a base de cálculo dos créditos das contribuições, seja a título de despesas com armazenagem e frete na operação de venda, seja a título de despesas com aquisição de insumos da produção.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte”

O contribuinte apresentou Recurso Voluntário com a finalidade de demonstrar a regularidade dos créditos tributários, e descreveu sobre os seguintes itens:

A - DOS DISPÊNDIOS COM ENERGIA ELÉTRICA

B - DAS AQUISIÇÕES NÃO SUJEITAS AO PAGAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES

C - DA CARACTERIZAÇÃO COMO INSUMOS DOS PRODUTOS DE EMBALAGEM

D - DAS DESPESAS COM FRETE E PEDÁGIO

E - DO CRÉDITO EXTEMPORÂNEO

F - DOS CRÉDITOS SOBRE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO

É o relatório.

VOTO

Conselheira Fabiana Francisco de Miranda, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade para conhecê-lo.

Trata-se de crédito de PIS pleiteado por meio de PER/Dcomp, referente ao crédito vinculado à Receita de Exportação, apurado em 4º Trimestre de 2011.

Em seu Recurso Voluntário, a Contribuinte solicita que seja reconhecida a integralidade do crédito e, como pedido subsidiário, a realização de Diligência. Entende que o processo já possui elementos suficientes para demonstrar seu direito a crédito, mas, que necessário, deve-se converter em diligência, para confirmar a forma de utilização de todos os insumos excluídos do creditamento.

Entendo que o presente caso não necessita de Diligência, exatamente por já possuir os requisitos e elementos suficientes para análise do direito ao crédito tributário.

Cumprido citar algumas decisões do Carf quanto a desnecessidade de Diligência, as quais se transcrevo 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. Relatora Lara Moura Franco Eduardo).

“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. Relator Gilson Macedo Rosenburg Filho).”

Considerando que a diligência é desnecessária à solução da presente lide, cumpre rejeitar esse pedido, e prosseguir com a decisão.

Note abaixo análise quantos aos temas de mérito:

A - DOS DISPÊNDIOS COM ENERGIA ELÉTRICA

A glosa em análise não se refere a Energia Elétrica consumida, mas sim a “demanda contratada”.

O Recurso Voluntário informa que a previsão legal quanto ao creditamento de PIS/Cofins sobre a energia elétrica se aplica também a item de demanda contratada, que seria acessório à energia.

O CARF formalizou seu entendimento quanto a não haver direito ao crédito de PIS e COFINS sobre a demanda contratada de energia elétrica, restringindo o benefício apenas à energia efetivamente consumida, conforme Súmula CARF nº 224:

“SÚMULA 224

Para efeito de apuração de crédito no âmbito do regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, somente será considerada a energia elétrica efetivamente consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, não se enquadrando nesse conceito outras despesas como a Contribuição para o Custeio da Iluminação Pública (COSIP) ou a demanda contratada.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.155, 9303-015.234, 9303-015.264, 9303-006.627, 9303-014.981, 9303-015.151.” (grifei).

Cabe citar que, conforme o Regimento Interno do CARF (RICARF), os enunciados de súmula são de observância obrigatória por todos os conselheiros e membros dos colegiados.

Dessa forma, deve ser observada a mencionada Súmula nº 224 no presente caso, mantendo a glosa realizada pela autoridade fiscal referente aos gastos com energia elétrica.

B- DAS AQUISIÇÕES NÃO SUJEITAS AO PAGAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES

Conforme mencionado no Recurso Voluntário, houve a glosa de PIS/Cofins sobre a aquisição de insumo com alíquota zero, suspensão ou não incidência do PIS/COFINS, já que supostamente não gerariam crédito tributário.

A Recorrente informa que as aquisições de insumo com alíquota zero ou suspensão não configuram hipótese de exclusão do direito creditório, uma vez que: (i) teria havido incidência do tributo nas etapas anteriores à sua circulação; e (ii) que a aquisição do insumo sujeito à alíquota zero ou suspensão teria acarretado pagamento do tributo.

Nesse item, deve-se verificar que as autoridades fiscais glosaram os créditos provenientes da aquisição de gás GLP, por justificar que estes não estão sujeitos ao pagamento das contribuições, com base nas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 em seus arts. 3º, §2º:

“Art. 3º (...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada 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)” (grifei).

De fato, é condição ao creditamento de PIS/Cofins que a aquisição dos produtos esteja sujeita ao pagamento das contribuições.

No presente item, analisa-se o creditamento de gás GLP, em que sua aquisição ocorreu com alíquota zero. Essa afirmação é comprovada pelas autoridades fiscais, e são citadas notas fiscais para demonstrar essa incidência de alíquota zero na sua aquisição.

Este CARF possui jurisprudência no sentido de não reconhecer o direito de desconto de créditos nas aquisições de insumos sujeitos a alíquota zero, conforme se verifica da ementa a seguir reproduzida:

“ASSUNTO: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP (...)

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. ALÍQUOTA ZERO. VEDAÇÃO LEGAL.

DOCUMENTO VALIDADO

A lei veda a apropriação de créditos das contribuições não cumulativas nas aquisições de insumos sujeitos à alíquota zero, independentemente de se tratar de bens aplicados na fabricação de produtos tributados ou não tributados.”

(Acórdão: 3201-012.486; processo: 10925.901153/2012-40; sessão: 25/07/2025. Relator Hélcio Lafetá Reis).

Por todo exposto, voto pela manutenção da glosa do crédito das aquisições não sujeitas ao pagamento das contribuições.

C - DA CARACTERIZAÇÃO COMO INSUMOS DOS PRODUTOS DE EMBALAGEM

O valor glosado se refere exclusivamente as embalagens utilizadas para o transporte de mercadorias acabadas, conforme informação do Acórdão de Manifestação de Inconformidade. As autoridades fiscais glosaram as embalagens, por entender que a embalagem para transporte não se configuraria como insumo e pelo fato de serem embalagens de produtos acabados.

A Contribuinte destaca em seu Recurso Voluntário que os materiais de embalagem são vitais para o desenvolvimento de sua atividade empresarial da Recorrente, uma vez que garantem que os produtos vendidos cheguem ao cliente de forma intacta. Nesse contexto, explica que por esse motivo, as despesas com embalagens se enquadram, portanto, ao conceito de insumo definido pelo STJ.

Note transcrição de ementa de acórdão do CARF, do presente contribuinte, relacionada ao tema:

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

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. EMBALAGEM DE TRANSPORTE.

No âmbito do regime não cumulativo, independentemente de serem de apresentação ou de transporte, os materiais de embalagens utilizados no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser estocado e chegar ao consumidor em perfeitas condições, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições.”

(Acórdão: 3302-011.789; processo: 12571.720233/2014-41; sessão: 21/09/2021. Relator Gilson Macedo Rosenberg Filho).

Como sabido, o creditamento de PIS e COFINS está relacionado à comprovação da direta relação dos custos e despesas com o auferimento de receitas da empresa. Deve se ter em conta os critérios da essencialidade ou relevância das despesas com relação à atividade desempenhada. Nesse contexto, os materiais de embalagem, tais como fita adesiva, papel de embalagem, tubete papel kraft, geram direito ao crédito tributário, uma vez que esses produtos constituem insumos, sendo essenciais e relevantes para o desenvolvimento das suas atividades industriais.

Notadamente, a falta desses materiais compromete diretamente a integridade e qualidade do produto produzido pela contribuinte.

Note-se Parecer Normativo COSIT nº 5, de 17 de dezembro de 2018, o qual descreve como conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, os bens e serviços que compõem o processo de produção de bem destinado à venda ou de prestação de serviço a terceiros, tanto os que são essenciais a tais atividades (elementos estruturais e inseparáveis do processo) quanto os que, mesmo não sendo essenciais, integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal.

De fato, os custos e despesas incorridos com embalagens para transporte dos produtos industrializados pela contribuinte, quando necessários à manutenção da integridade e natureza desses produtos, enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

Pelos motivos expostos, voto na reversão das glosas dos materiais de embalagem.

D- DAS DESPESAS COM FRETE E PEDÁGIO

O frete tratado nesse item se refere ao transporte de materiais para conserto, frete na devolução e frete de retorno de contêineres.

As autoridades fiscais descrevem que não há previsão legal para esse tipo de frete. Informam que o frete com crédito autorizado pela legislação seria o da operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor. Adicionalmente, explica que a operação de venda seria apenas a venda em si, quando há a efetiva entrega da mercadoria ao adquirente, não abarcando situações anteriores ou posteriores, como de devolução ou substituição de mercadorias.

No Recurso Voluntário, o tema de frete é citado ao informar que os transportes anteriores à entrega da mercadoria ao adquirente e suportados pela Contribuinte, são necessários para o transporte da mercadoria vendida.

Nesse contexto, note-se abaixo decisão recente do CARF demonstrando que a falta de provisão legal gera a impossibilidade de creditamento do frete na devolução:

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

NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE DE DEVOLUÇÃO DE VENDAS. IMPOSSIBILIDADE

No âmbito do regime não cumulativo, por falta de previsão legal, não são passíveis de apropriação os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins calculados sobre as despesas com frete incorridas na operação de devolução de bem vendido, ainda que tais despesas tenham sido suportadas pelo contribuinte.”

(Acórdão: 3301-014.429; processo: 11080.906180/2013-31; sessão: 17/04/2025. Relator Bruno Minoru Takii). (Grifei).

Deve-se ter em conta a previsão do art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833, de 2003, quanto à tomada de crédito de frete, conforme transcrição abaixo:

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

I – bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (...)

II – bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, (...)

IX – armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor. (...)”

Adicionalmente, há a análise quanto ao crédito tributário sobre as despesas com pedágio.

De acordo com a Contribuinte, sem o pagamento dos pedágios, haveria a impossibilidade de entrega das mercadorias adquiridas para seus clientes. Dessa forma, entende que se trata de gasto necessário à sua atividade.

Note-se decisão do CARF sobre o tema de pedágio, em processo da presente Contribuinte, referente ao ano calendário 2006:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP (...)

FRETE. OPERAÇÕES DE COMPRA E VENDA. PEDÁGIO.

Os gastos com pedágio na aquisição de matéria-prima não configuram o custo de produção e, por tal razão, não integram a base de cálculo do crédito das contribuições não-cumulativas. O frete na operação de venda dá direito ao creditamento, conforme expresso na legislação, diferentemente do pedágio pago sobre a contratação dessa operação.(...)”

(Acórdão nº 3302-011.769, de 21/09/2021. Processo nº 12571.720189/2014-79. Relator Walter Araujo).

No presente caso, não localizei informações e comprovações que os fretes e pedágios glosados no processo possuíam essencialidade ou relevância à atividade da contribuinte, a saber: frete para conserto, frete na devolução, frete de retorno de contêiners e pedágios.

Nesse contexto, cabe lembrar que é do contribuinte o ônus da prova nos casos de compensação, restituição e ressarcimento, devendo ele apresentar comprovação detalhada documental e explicações para não restar dúvidas quanto ao crédito.

Note-se trecho de decisão do CARF, da turma 3201, quanto ao ônus da prova em caso de ressarcimento ser do contribuinte:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

PIS NÃO CUMULATIVO. PEDIDO DE RESSARCIMENTO OU COMPENSAÇÃO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE.

Para fato constitutivo do direito de crédito o contribuinte deve demonstrar de forma robusta ser detentor do referido crédito por ele pleiteado.”

(Acórdão nº 3201-010.788, de 27/07/2023. Processo nº 10925.906142/2011-75. Relator Hélcio Lafetá Reis).

No caso em questão, entendo que não houve a devida explicação que justificasse a manutenção do crédito tributário dos fretes e pedágios em análise. Notadamente, era também aplicável a apresentação de comprovação documental respectiva para não restar dúvidas quanto ao crédito.

Pelo exposto, concluo para manutenção da glosa das despesas de frete para conserto, devolução, retorno de contêineres e dos gastos com pedágio.

E- DO CRÉDITO EXTEMPORÂNEO

A Contribuinte defende que não há vedação legal em realizar a apropriação de créditos em momento posterior aquele em que poderia ter sido inicialmente aproveitado. Adicionalmente, informa que não se sustenta a alegação das autoridades fiscais quanto à obrigatoriedade de aproveitar créditos e débitos no mesmo período em virtude do disposto no § 1º do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Informa a Recorrente que, inclusive, as obrigações acessórias são preparadas para possibilitar o aproveitamento do crédito extemporâneo, por meio de lançamento de créditos de períodos anteriores.

Nesse contexto, deve-se notar recente Súmula CARF que quanto ao crédito extemporâneo:

“SÚMULA CARF Nº 231

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 05/09/2025 – vigência em 16/09/2025

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

Acórdãos Precedentes: 9303-011.780, 9303-013.263, 9303-014.081.” (Grifei).

Como sabido, são de observância obrigatória por todos os conselheiros e membros dos colegiados os enunciados de súmula, nos termos do Regimento Interno do CARF (RICARF).

Note-se decisão do CARF quanto ao crédito extemporâneo, para o período de apuração de 2008:

“Assunto: Normas de Administração Tributária

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. NÃO RETIFICADO. DACON APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF N.º 231

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. Aplicação da Súmula CARF nº 231.

(Acórdão nº 3003-002.640, de 08/12/2025. Processo nº 10880.973519/2012-46. Relator Alexandre Freitas Costa).

Para o período em análise, era aplicável o envio de DACON. De acordo com as autoridades fiscais, quanto do envio da PerDcomp, ainda era possível realizar a devida retificação dessa obrigação acessória.

Em virtude de previsão expressa em Súmula do CARF, mantenho a glosa dos créditos extemporâneos.

F. DOS CRÉDITOS SOBRE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO

A glosa dos créditos sobre bens do ativo imobilizado realizada pelas autoridades fiscais teve como justificativa o fato de serem relacionadas às atividades intermediárias, como as administrativas. Como exemplo de itens glosados, note-se: aparelho de ar-condicionado; fita crepe; frigideira basculante; impressora; maleta para notebook; entre outros.

Em seu Recurso Voluntário, a Contribuinte informa que todos os bens do ativo imobilizado estariam ligados ao processo produtivo e que a denominação que deu a esses itens não deveria impactar seu creditamento. Na Manifestação de Inconformidade, sua defesa foi no sentido de que suas atividades intermediárias contribuem necessariamente para sua atividade fim.

Entretanto, entendo que a glosa deve ser mantida no presente caso, uma vez que nos termos do art. 3º, inciso VI, das Leis nº 10.637/2002, e nº 10.833/2003 a depreciação de bens incorporados ao ativo imobilizado ensejará a apropriação de créditos da não-cumulatividade, exclusivamente, para máquinas e equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado que sejam adquiridos para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens ou na prestação de serviços, conforme transcrição abaixo:

“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.”

Destaque-se que a previsão legal de desconto de crédito não se aplica a qualquer bem do ativo imobilizado. É requisito que as máquinas, equipamentos e outros bens adquiridos sejam para a utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

Dessa forma, mantenho a glosa dos ativos imobilizados relacionados às atividades intermediárias.

Conclusão

Voto por conhecer do Recurso Voluntário, negar preliminar de diligência e, no mérito, julgá-lo procedente em parte, para reverter as glosas dos materiais de embalagem.

Assinado Digitalmente

Fabiana Francisco de Miranda