



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10980.909591/2021-82
ACÓRDÃO	3201-012.327 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de fevereiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	GRÁFICA E EDITORA POSIGRAF LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: **Contribuição para o PIS/Pasep**

Período de apuração: 01/07/2020 a 30/09/2020

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.

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.

REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVO.FRETES COMPRAS PRODUTOS NÃO TRIBUTADOS. POSSIBILIDADE.

Os fretes pagos na aquisição de produtos integram o custo dos referidos insumos e são apropriáveis no regime da não cumulatividade do PIS e da Cofins, ainda que o produto adquirido não tenha sido onerado pelas contribuições. Trata-se de operação autônoma, paga à transportadora, na sistemática de incidência da não-cumulatividade. Sendo os regimes de incidência distintos, do produto e do frete (transporte), permanece o direito ao crédito referente ao frete pago.

REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVO. ALUGUÉIS DE PRÉDIOS. CRÉDITO. POSSIBILIDADE

Possível o desconto de créditos calculados em relação aluguéis de prédios pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa.

REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVO. ALUGUEL DE VEÍCULOS. DIFERENÇAS DE CÁLCULO EM PLANILHAS. FERRAMENTAS. EQUIPAMENTOS DE SEGURANÇA. FRETE EM OPERAÇÕES DE VENDA. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Não constam dos autos documentos que comprovem o direito aos créditos.

REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVO. FRETES DE OUTRAS SAÍDAS DE MERCADORIAS OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS NÃO ESPECIFICADOS. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Não constam dos autos a efetiva natureza das operações ou seja, tais remessas não referem-se a operações de venda, tampouco é possível constatar se enquadram-se no conceito de insumo a luz do Parecer Cosit/RFB nº 5, de 17/12/2018.

REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVO. FRETE DE OPERAÇÃO DE REMESSA DE AMOSTRA GRÁTIS. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Despesas com frete da operação de remessa de amostra grátis não foram contempladas entre os itens passíveis de creditamento, conforme definido no artigo 3º das Lei 10.637/2002 e 10.833/2003, bem como, não se enquadram no conceito de insumo a luz do Parecer Cosit/RFB nº 5, de 17/12/2018.

REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVO. FRETE OPERAÇÕES DE REMESSA DE MERCADORIA OU BEM PARA CONCERTO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Recorrente se creditou de valores referentes a fretes sobre a remessa para concerto, sem considerar que a apropriação do custo da manutenção deveria ser feito ao valor bem do ativo imobilizado que, posteriormente, seria ativado. Desta forma, a possibilidade de calcular o crédito é possível, desde que o valor integre o custo de aquisição e seja depreciado da mesma forma que o bem o que não ocorreu no caso concreto.

REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVO. FRETE OPERAÇÕES DE INDUSTRIALIZAÇÃO REALIZADAS POR ENCOMENDA. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Despesas com frete nas operações de industrialização realizadas por encomenda não foram contempladas entre os itens passíveis de creditamento, conforme definido no artigo 3º das Lei 10.637/2002 e

10.833/2003, bem como, não se enquadram no conceito de insumo a luz do Parecer Cosit/RFB nº 5, de 17/12/2018.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para, observados os demais requisitos da lei, reverter a glosa de créditos nos seguintes termos: (i) por unanimidade de votos, em relação a (i.1) dispêndios com locação do imóvel situado na Rua Pedro Gusso 1.640, bairro CIC, Curitiba/PR, de propriedade da empresa Positivo Administradora de Bens Ltda., e (i.2) frete em aquisição de insumos não tributados, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições (Súmula CARF nº 188); e (ii) por maioria de votos, em relação ao material de embalagem (caixas de papelão, papelão, fitas adesivas, fitas dupla face, sacos de tecido, pallets, pallets descartáveis), vencidos os conselheiros Marcelo Enk de Aguiar e Luiz Carlos de Barros Pereira (Substituto), que negavam provimento.

Assinado Digitalmente

Flávia Sales Campos Vale – Relatora

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafetá Reis – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcelo Enk de Aguiar, Flavia Sales Campos Vale, Luiz Carlos de Barros Pereira (substituto[a] integral), Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Fabiana Francisco, Helcio Lafeta Reis (Presidente), afim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente(s) o conselheiro(a) Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Luiz Carlos de Barros Pereira.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela 09ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento que julgou procedente em parte a Manifestação de Inconformidade apresentada pela Recorrente e reconheceu em parte o direito creditório.

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 apresentada em razão do Despacho Decisório de 04/11/2021, com ciência em 04/11/2021, lavrado em razão do Pedido de Ressarcimento nº 03930.11976.161120.1.1.18-7911, relativo ao crédito de PIS não cumulativo, vinculado às receitas do mercado interno não tributáveis do 3º trimestre 2020 (01/07/2020 a 30/09/2020), no valor de R\$ 253.557,73, conforme ilustro a seguir. Vinculada ao Pedido de Ressarcimento, foi apresentada a Declaração de Compensação nº 04337.47447.151220.1.3.18-1335 que não foi homologada.

Pedido de Ressarcimento	Dossiê -Guarda Docs	Tributo	PA	Tipo Crédito	Valor Solicitado	Total PER
03930.11976.161120.1.1.18-7911	13033.556237/2021-48	PIS	3º TRIMESTRE/2020	201	253.557,73	253.557,73
11605.62281.290121.1.5.19-2812	13033.556243/2021-03	Cofins	3º TRIMESTRE/2020	201	1.164.949,87	1.165.973,95
				202	1.024,08	

Segundo o Despacho Decisório e seus anexos, fls. 2 a 29, a auditoria dos créditos foi realizada com base nas informações constantes nos arquivos da Escrituração Fiscal Digital das Contribuições para o PIS e para a COFINS transmitidas pela interessada no período. A interessada tem como atividade, segundo apurou a fiscalização, a Edição Integrada à Impressão de Livros. Tendo sido intimada e reintimada, a interessada não apresentou elementos para comprovar os créditos declarados na EFD-Contribuições, que deram origem ao pedido de ressarcimento.

A fiscalização afirma que considerando a legislação de regência apresentada na Informação Fiscal nº 126/2021/EQRAT1/EQAUD3/DRFBLU/SRRFO9, fls. 9 a 29, o Pedido de Ressarcimento de créditos vinculados às receitas tributadas no mercado interno (Código 101) foi indeferido, uma vez que a legislação não prevê ressarcimento de créditos para essa hipótese conforme artigo 16 da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005. Ressalta que os créditos porventura reconhecidos no referido Código poderiam ser mantidos na escrituração fiscal e utilizados somente para dedução das próprias contribuições ao PIS e a COFINS e que apenas o crédito do PIS e/ou da COFINS acumulado ao final de um trimestre calendário e vinculado a vendas não tributadas no mercado interno, ou seja, vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da contribuição, é que pode ser compensado com outros tributos ou ser objeto de pedido de ressarcimento.

Informa, ainda, que devido à necessidade de comprovação/demonstração dos valores escriturados na EFD-Contribuições, bem como esclarecimentos adicionais necessários à apuração e confirmação deste, intimou a interessada a apresentá-los, no entanto, não houve atendimento das intimações. E a auditoria fiscal procedeu à análise dos créditos, considerando os dados que constavam nos bancos de dados da Receita Federal do Brasil. A fiscalização segue esclarecendo que na análise dos pedidos de ressarcimento, restituição, reembolso e compensação, cabe ao contribuinte comprovar inequivocamente o seu direito

creditório, uma vez que, se este tem consigo documentação comprobatória, cabe ao contribuinte identificar e especificar concretamente a natureza, origem e o montante dos créditos pleiteados.

Explica que a metodologia utilizada consistiu em obter os valores passíveis de ressarcimento a partir do montante da base de cálculo do crédito informada pela contribuinte em seu pedido, deduzida das glosas levantadas no curso do procedimento fiscal. Que os créditos estão limitados aos valores constantes na Escrituração Fiscal Digital das Contribuições Sociais do trimestre, desde que devidamente comprovados. Informa que a interessada alega possuir os seguintes créditos na EFD-Contribuições:

Natureza da base de calculo - Descrição	EFD
Aquisição de bens para revenda	3.998.743,74
Aquisição de bens utilizados como insumo	119.995.157,13
Aquisição de serviços utilizados como insumo	5.739.777,28
Devolução de Vendas Sujeitas à Incidência Não-Cumulativa	88.335,28
Outras Operações com Direito a Crédito	161.746.381,00

Quanto à análise dos Créditos Vinculados às Receitas Tributadas no Mercado Interno, a fiscalização afirma que a legislação permitiu que fossem utilizados apenas para o desconto do valor devido da respectiva contribuição. Que, em relação ao aproveitamento do crédito para outras finalidades, a legislação estipulou algumas condições. E, no que se refere aos créditos vinculados à receita auferida com operações no mercado interno, em consonância com a legislação, apenas o crédito de PIS e de COFINS acumulado no final do trimestre e vinculado a vendas não tributadas no mercado interno é que pode ser compensado com outros tributos ou ser objeto de pedido de ressarcimento. Por essa razão a fiscalização indeferiu o pedido de Ressarcimento no valor de R\$ 101.338,41 (Código 101).

Segundo a análise efetuada nas rubricas Aquisição de Bens para Revenda, Aquisição de Bens utilizados como Insumo, Aquisição de Serviços utilizados como Insumo e Devolução de Vendas Sujeitas à incidência Não-Cumulativa, após a comparação com os arquivos de notas fiscais eletrônicas disponíveis nos bancos de dados da Receita Federal, a fiscalização constatou diversas incongruências que não puderam ser dirimidas uma vez que a interessada não apresentou resposta aos questionamentos da fiscalização e, sendo assim, foram integralmente glosadas.

Em relação às Outras Operações com Direito a Crédito, no valor de R\$ 161.746.381,00.

A fiscalização constatou que havia somente R\$ 6.791.695,60 de notas fiscais que foram indicadas como comprovantes dessas operações, sendo que se trata de conhecimentos de transporte eletrônico e rodoviário, serviços tomados como insumos e despesas de energia elétrica.

Em relação aos Fretes nas aquisições afirma a fiscalização:

Serão acatados a título de fretes nas aquisições os valores cujos CTE puderam ser obtidos do registro D100, com todas as informações necessárias para confirmação das operações (CFOP, descrição mercadorias, chave NFE...), excluídas aquelas cujos CFOP sejam vedados, acima demonstradas. O valor validado é de R\$ 374.173,53, como demonstrado na planilha "Outras Operações-Créditos validados e Glosas" juntada ao presente dossiê.

Em relação aos Fretes sobre Vendas:

Somente foram acatados por esta auditoria os valores de fretes passíveis de comprovação pelos elementos disponíveis no SPED, sendo que demais valores informados pela requerente deveriam ter sido comprovados em atendimento aos Termos de Intimação Fiscal, o que não ocorreu, não sendo possível atestar o total dos valores pleiteados.

Em relação aos Serviços Adquiridos como Insumos, afirma que não tendo sido prestados esclarecimentos fundamentais à comprovação dos créditos relativos a essa natureza, não foi possível confirmar os valores utilizados na base de cálculo dos créditos e, portanto, tais valores foram glosados.

Em relação aos ajustes de acréscimo, não foi possível identificar a origem. Segundo a fiscalização seriam essenciais os esclarecimentos solicitados à requerente para que pudessem ser analisados e validados tais valores adicionados ao crédito. Desta forma, a fiscalização glosou os valores declarados nessa rubrica.

Ao final dos trabalhos, a fiscalização resumiu as glosas com a planilha a seguir, sendo os valores "em vermelho" modificados em razão dos procedimentos de auditoria descritos acima. Como se verifica por meio dos cálculos a seguir, neste contexto de análise, não havia ressarcimento de créditos vinculados à Receitas Não Tributadas no Mercado Interno para este trimestre.

PIS					PIS				
3º Trím 2020- PIS					Setembro/2020				
Linha	Descrição	Julho/2020		Agosto/2020		Alíquota Básica		Alíquotas Diferenciadas	
		Alíquota Básica	Alíquota Básica	Alíquota Básica	Alíquota Básica	Alíquota Básica	Alíquotas Diferenciadas	Alíquotas Diferenciadas	Total Trimestre
1	Tipo Receita	Receita Mercado interno Tributada	Receita Mercado interno não Tributada	Receita Mercado interno Tributada	Receita Mercado interno não Tributada	Receita Mercado interno Tributada	Receita Mercado interno não Tributada	Receita Mercado interno Tributada	Receita Mercado interno não Tributada
2	Valor Receita Bruta	14.469.497,89	8.277.354,72	10.234.492,45	3.272.966,90	4.800.282,06	1.764.951,01	87.039,71	32.002,47
3	Rateio Proporcional- Receita Bruta	63,61%	36,39%	75,77%	24,23%	73,12%	26,88%	73,12%	26,88%
4	Tipo de crédito	Crédito vinculado à receita tributada no mercado interno – Alíquota Básica (101)	Crédito vinculado à receita não tributada no mercado interno – Alíquota Básica (101)	Crédito vinculado à receita tributada no mercado interno – Alíquota Básica (101)	Crédito vinculado à receita não tributada no mercado interno – Alíquota Básica (101)	Crédito vinculado à receita tributada no mercado interno – Alíquota Básica (101)	Crédito vinculado à receita não tributada no mercado interno – Alíquotas Diferenciadas (102) – 3,2%	Crédito vinculado à receita tributada no mercado interno – Alíquotas Diferenciadas (102) – 3,2%	Crédito vinculado à receita não tributada no mercado interno – Alíquotas Diferenciadas (102) – 3,2%
5	Valor da Base de Cálculo do Crédito- IFD	9.953.180,25	5.693.770,39	12.166.573,72	3.890.876,00	9.360.823,82	3.404.987,49	87.039,71	32.002,47
6	GLS/COFINS								
7	Aquisição de bens para revenda	235.010,80	134.439,20	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	369.450,00
8	Aquisição de bens utilizados como insumo	9.118.362,90	5.216.208,62	10.817.778,29	3.459.500,35	8.214.777,62	3.020.380,86	85.358,03	31.384,15
9	Aquisição de serviços utilizados como insumo	171.380,10	98.038,91	806.025,99	257.765,24	589.380,15	216.701,25	0,00	0,00
10	Devolução de Vendas	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
11	Outras Operações com Direito a Crédito	394.679,31	225.788,09	428.862,75	137.143,26	404.636,11	148.750,25	1.681,68	618,32
12	Total de Glosas	9.819.433,11	5.674.474,82	12.052.467,03	3.854.408,85	9.308.793,88	3.385.832,36	87.039,71	32.002,47
13	Base de Cálculo do Crédito apurada Após as Glosas	33.747,14	19.295,57	113.856,69	36.417,15	52.029,94	19.155,13	0,00	0,00
14	Crédito apurado	556,83	318,38	1.878,64	600,88	858,49	316,06	0,00	0,00
15	Ajustes de Acréscimo	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
16	Ajustes de Redução	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
17	Crédito Disponível Após Ajuste	556,83	318,38	1.878,64	600,88	858,49	316,06	0,00	0,00
18	Contribuição Apurada no Período	229.876,74		206.366,35			179.460,52		615.703,61
19	Crédito Descontado no Próprio Período	556,83	318,38	1.878,64	600,88	858,49	316,06	0,00	0,00
20	Contribuição Devida após desconto	229.061,54		203.886,63			178.380,97		613.174,33
21	Saldo Crédito Período	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Irresignada a contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade, em 06/12/2021, fls. 34 a 49. Segundo informa a interessada, a auditoria fiscal concluiu que a contribuinte, embora intimada, não apresentou justificativa legal para realizar Pedido de Ressarcimento vinculado a créditos decorrentes de receitas tributadas no mercado interno (Código 101), as quais somente possibilitam a dedução das próprias contribuições ao PIS e a COFINS, de modo que todos os créditos em relação a essas receitas foram glosados.

Além disso, em linhas gerais, a interessada informa que as glosas dos créditos ocorreram por divergências entre as informações prestadas nas EFD-Contribuições e os arquivos de notas fiscais disponibilizadas no SPED, e por não ter o contribuinte atendido aos Termos de Intimação Fiscal.

Resume as outras conclusões da fiscalização quanto aos bens para revenda, aquisição de bens utilizados como insumos, aquisição de serviços utilizados como insumo, devoluções de vendas sujeitas à incidência não-cumulativa, outras operações com direito a crédito, conhecimentos de transporte rodoviários eletrônico, cujos CFOPs não permitem creditamento, serviços tomados como insumos, despesas de energia elétrica e Ajuste Oriundo de Outras Situações.

Ressalta que em decorrência das glosas realizadas pela fiscalização, foram apuradas diferenças entre PIS e COFINS a pagar, decorrentes de insuficiência dos créditos que foram objeto dos autos de infração que constam no Processo nº 17830.729739/2021-60.

Inicialmente, a interessada requer que seja apensado o presente processo de ressarcimento ao processo nº 17830.729739/2021-60, conforme inclusive determinou a Informação Fiscal nº 126/2021/EQRAT1/EQAUD3/DRFBLU/SRRFOS9. Além disso, informa que as provas que são hábeis a comprovar os créditos foram informadas nos autos do

processo nº 17830.729739/2021-60, uma vez que houve exiguidade de prazos para o levantamento de todos os documentos comprobatórios.

A interessada requer que lhe seja assegurada a juntada posterior de documentos e esclarecimentos que comprovem a apuração correta dos créditos de PIS do 3º trimestre de 2020, em valor suficiente para reformar o Despacho Decisório e autorizar o Pedido de Ressarcimento e homologar as compensações vinculadas.

A contribuinte afirma que os créditos existem e foram calculados corretamente, com amparo na legislação aplicável, sobre insumos (bens e serviços), energia e fretes e proporcionalmente às receitas de operações não tributadas no mercado interno. Observa que o Pedido de Ressarcimento diz respeito a receitas tributadas no mercado interno, porém trata-se de um equívoco nº preenchimento do pedido. Informa que possuía receitas não tributadas no mercado interno, classificadas no código 201, conforme as telas da EFD-Contribuições que anexa à Manifestação de Inconformidade, pelas informações que constam no Balanço Contábil e Fiscal na ECD e ECF e que o objetivo do pedido de ressarcimento, em verdade, seria ressarcir créditos decorrentes das Receitas Não Tributadas.

Alega que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF tem o entendimento de que eventuais equívocos formais cometidos pelo contribuinte não impedem o reconhecimento do seu direito material de crédito, quando este seja demonstrado por outros documentos e pela sua escrituração contábil. Desta forma, considera demonstrado que acumulou créditos de PIS no 3º trimestre de 2020 em decorrência de vendas não tributadas no mercado interno (Código 201) em valor compatível com o Pedido de Ressarcimento e, sendo assim, requer a retificação da natureza dos créditos informados no PER/Dcomp, com o objetivo de vincular o PER às receitas de operações do Código 201 e permitir que o saldo das operações do código 101, seja utilizado na dedução das próprias contribuições.

Quanto aos créditos de aquisição de bens para revenda, bens utilizados como insumos e serviços utilizados como insumos, alega que a glosa se deu por divergências de valores declarados na EFD-Contribuições e no valor das Notas Fiscais que constam no SPED e por falta de atendimento de intimação fiscal. No entanto, alega ter havido um erro no preenchimento da EFD-Contribuições, de modo que os créditos declarados como “Aquisição de Bens para Revenda” deveriam ter sido classificados como “Aquisição de Bens utilizados como Insumo”, porque a POSIGRAF é uma indústria gráfica que não efetua operações de compra de bens e mercadorias para revenda. Para comprovar sua natureza industrial, anexou, junto à Manifestação de Inconformidade, dossiê, onde, segundo informa, atesta-se a essencialidade de diversos bens adquiridos como insumos e serviços adquiridos como insumos, entre os quais a energia elétrica.

Quanto ao crédito sobre fretes, informa que na análise fiscal não foi considerada a atividade industrial exercida pela interessada. Que, por isso, houve glosas indevidas, ao considerar apenas os CFOPs das operações. Que fretes em operações de devolução de compra para industrialização ou produção rural,

industrialização efetuada para outra empresa e retorno de mercadoria utilizada na industrialização por encomenda deveriam conceder direito a crédito, considerando a atividade da fiscalizada. Alega, ainda, que os serviços de transporte contratados pela interessada foram tributados e, por isso, tem direito a crédito, independentemente da natureza da operação subjacente.

A interessada requer ainda a produção de perícia contábil, com a finalidade de comprovar a existência e a suficiência dos créditos que foram objeto do Pedido de Ressarcimento indeferido. Transcreve os quesitos que pretende formular e indica o perito que deve se encarregar de tal perícia.

Por fim, requer que seja deferida a Manifestação de Inconformidade, para reformar o Despacho Decisório, deferir o Pedido de Ressarcimento nº 03930.11976.161120.1.1.18-7911 e homologar a compensação declarada na Declaração de Compensação nº 04377.47447.151220.1.3.18-1335. Requer o apensamento e julgamento conjunto desta manifestação de inconformidade com a impugnação que será protocolada junto ao Processo nº 17830.729739/2021-60, a fim de que sejam aproveitadas as provas documentais que não puderam ser anexadas com a manifestação.

Do Pedido de Diligência:

Embora a interessada não tenha apresentado documentos no curso do procedimento fiscal, na Impugnação de 13/12/2021, junto ao processo nº 17830.729739/2021-60 (autos de infração de PIS e COFINS decorrentes das análises dos Pedidos de Ressarcimento), a interessada juntou os documentos de fls. 146 a 26740 naquele processo, que, segundo alega, são hábeis para comprovar existência dos créditos de PIS e COFINS decorrentes da não-cumulatividade, no âmbito dos processos de ressarcimento e dos Autos de Infração de PIS e COFINS que deles decorreram.

Tendo em vista que no curso do procedimento fiscal não foi possível verificar a documentação porque a interessada não apresentou os documentos, a autoridade fiscal acertadamente glosou os créditos solicitados por meio do Ressarcimento e efetuou os lançamentos nos autos do processo nº 17830.729739/2021-60. No entanto, considerando a nova situação apresentada com a impugnação e manifestações de inconformidade referente ao mesmo procedimento fiscal, por meio do Despacho de Diligência da 9ª Turma da DRIJ09, de 16/12/2022, solicitei, com vistas a dar fiel cumprimento a aplicação do princípio da verdade material, o retorno do processo à unidade de origem para que a autoridade a quo pudesse providenciar os seguintes elementos:

- a) efetue a análise da documentação apresentada e, se for necessário, solicite outros esclarecimentos e documentos à recorrente;
- b) se for o caso, quantifique os valores de crédito, relativamente ao mercado internº não tributado, em cada trimestre, bem como os efeitos (possível redução) nos autos de infração;

c) se for o caso, quantifique os valores de crédito e apure os efeitos (possível redução) nos autos de infração, bem como nos pedidos de ressarcimento que tratam de créditos vinculados a Receitas Tributadas e Não Tributadas no Mercado Interno (Tabela 2 Do Despacho De Diligência);

d) elabore relatório fiscal de conclusão dos trabalhos, considerando essa nova documentação e eventuais esclarecimentos adicionais prestados;

e) proceda a ciência à contribuinte da nova análise fiscal efetuada, com abertura de prazo de 30 (trinta) dias para a apresentação de aditamento às manifestações de inconformidade já entregues, bem como a impugnação apresentada no corpo deste processo.

Segundo o Despacho de Diligência, a Tabela 2 (abaixo), acima mencionada, não se refere a todos os processos que foram objeto dessa ação fiscal. Os processos cujo objeto é o Pedido de Ressarcimento de Créditos Vinculados apenas a Receitas Tributadas no Mercado Interno não foram impactados com o resultado da Diligência realizada, uma vez que não há previsão legal para solicitar ressarcimento de créditos vinculados a Receitas Tributadas no Mercado Interno.

Processo	Tributo	Período	Pedido de Ressarcimento	Tipo de Crédito
10980.909589/2021-11	COFINS	3º TRIM 2018	11727.24480.170519.1.5.19-4004	Mercado Interno Tributado/MI Não Tributado
10980.909587/2021-14	PIS	3º TRIM 2018	12210.14906.170519.1.5.18-3340	Mercado Interno Tributado/MI Não Tributado
10980.909591/2021-82	PIS	3º TRIM 2020	03930.11976.161120.1.1.18-7911	Mercado Interno Não Tributado
10980.909592/2021-27	COFINS	3º TRIM 2020	11605.62281.290121.1.5.19-2812	Mercado Interno Não Tributado
10980.909593/2021-71	COFINS	4º TRIM 2020	08784.13544.310121.1.5.19-0529	Mercado Interno Tributado/MI Não Tributado
10980.909594/2021-16	PIS	4º TRIM 2020	07175.26370.310121.1.1.18-9072	Mercado Interno Tributado/MI Não Tributado

Conforme se verifica no Relatório de Diligência Fiscal, após a análise dos documentos apresentados pela interessada, outra situação se configura quanto ao resultado dos créditos glosados conforme a seguir ilustro. No presente processo, portanto, os valores de ressarcimento decorrentes de créditos vinculados às Receitas Não Tributadas (código 201) foram parcialmente aceitos após os procedimentos de auditoria realizados no curso da Diligência Fiscal.

N.º	Pedido de Ressarcimento	Processo	Tributo	PA	Cód. Tipo Crédito	Valor Solicitado	Valor Confirmado	Total PER	Total confirmado
1	14560.03608.130217.1.1.18-6651	10980.909583/2021-36	PIS	4º TRIMESTRE/2016	101	353.049,54	0,00	353.049,54	0,00
2	38851.12067.130217.1.1.19-6024	10980.909584/2021-81	Cofins	4º TRIMESTRE/2016	101	1.647.215,05	0,00	1.647.215,05	0,00
3	00922.35986.310818.1.1.19-5603	10980.909585/2021-25	Cofins	2º TRIMESTRE/2018	101	697.273,99	0,00	697.273,99	0,00
4	19724.52327.310818.1.1.18-9099	10980.909586/2021-70	PIS	2º TRIMESTRE/2018	101	156.163,88	0,00	156.163,88	0,00
5	11727.24480.170519.1.5.19-4004	10980.909589/2021-11	Cofins	3º TRIMESTRE/2018	101	312.450,85	0,00	716.515,91	400.554,43
					201	404.065,06	400.554,43		
6	12210.14906.170519.1.5.18-3340	10980.909587/2021-14	PIS	3º TRIMESTRE/2018	101	101.338,41	0,00	191.137,02	84.642,81
					201	89.798,61	84.642,81		
7	03378.02837.130319.1.1.18-0957	10980.909588/2021-69	PIS	4º TRIMESTRE/2018	101	349.216,79	0,00	349.216,79	0,00
8	12735.46209.130319.1.1.19-0037	10980.909590/2021-38	Cofins	4º TRIMESTRE/2018	101	1.579.843,24	0,00	1.579.843,24	0,00
9	03930.11976.161120.1.1.18-7911	10980.909591/2021-82	PIS	3º TRIMESTRE/2020	201	253.557,73	228.685,75	253.557,73	228.685,75
10	11605.62281.290121.1.5.19-2812	10980.909592/2021-27	Cofins	3º TRIMESTRE/2020	201	1.164.949,87	1.071.642,65	1.165.973,95	1.071.642,65
					202	1.024,08			
11	08784.13544.310121.1.5.19-0529	10980.909593/2021-71	Cofins	4º TRIMESTRE/2020	101	987.548,64	0,00	1.473.110,30	485.561,66
					201	485.561,66	485.561,66		
12	07175.26370.310121.1.1.18-9072	10980.909594/2021-16	PIS	4º TRIMESTRE/2020	101	214.982,00	0,00	320.764,02	105.782,02
					201	105.782,02	105.782,02		

A autoridade fiscal elaborou a Informação Fiscal nº 1285/2023/EQRAT1/EQAUD3/DEVAT/SRRFO9/RFB, de 22 de maio de 2023, onde relata pormenorizadamente os motivos das glosas que foram mantidas após a análise dos documentos. Na Informação Fiscal, verifica-se que após os esclarecimentos prestados pela interessada, a autoridade fiscal constatou que os dados da EFD-Contribuições não refletem a correta origem e natureza dos créditos apurados para o período em análise.

Em relação aos Bens e Serviços utilizados como Insumos — Aquisição Interna, foram observadas divergências entre os valores informados nos demonstrativos de apuração de créditos trazidos aos autos e o total constante na planilha apresentada em atendimento às intimações (R\$ 293.065.828,94), onde constam os documentos fiscais e detalhes acerca de cada item adquirido (R\$ 284.587.843,85). Essa diferença foi glosada por falta de comprovação dos créditos conforme os valores abaixo. O montante relativo à diferença entre o valor que consta no demonstrativo de cálculo dos créditos e aqueles cujos documentos fiscais de aquisição dos insumos foram detalhados em planilha referente à respectiva natureza de base de cálculo foram glosados não são considerados na base de cálculo dos créditos.

Mês	Dem. da BC créditos	Planilha-doc fiscais	Diferença-glosa por falta de comprovação
10/2016	13.981.274,40	13.940.260,93	41.013,47
11/2016	9.298.528,46	9.250.898,66	47.629,80
12/2016	13.709.934,87	13.315.857,40	394.077,47
04/2018	19.287.676,99	18.475.676,29	812.000,70
05/2018	13.409.417,96	12.726.490,59	682.927,37
06/2018	17.597.377,21	17.215.929,32	381.447,89
07/2018	16.480.179,41	15.807.569,12	672.610,29
08/2018	17.810.184,15	16.509.975,77	1.300.208,38
09/2018	16.359.739,39	15.526.640,69	833.098,70
10/2018	20.166.441,67	19.965.416,20	201.025,47
12/2018	21.352.310,47	19.145.018,01	2.207.292,46
07/2020	16.785.989,45	16.580.839,63	205.149,82
09/2020	15.233.389,02	15.168.405,03	64.983,99
10/2020	16.608.373,36	16.503.803,69	104.569,67
11/2020	16.138.654,52	14.838.761,19	1.299.893,33
12/2020	15.572.864,07	15.166.524,05	406.340,02

Em relação às Receitas — Saídas (CST 6) Alíquota Zero — Reclassificadas para Receitas Tributadas:

Segundo a fiscalização, foram incluídas nas receitas classificadas pela contribuinte com o código de situação tributária (Alíquota Zero), operações relativas à “industrialização por encomenda” de livros, como se verificou nas notas fiscais eletrônicas emitidas pela empresa no período em análise.

A fiscalização considerou que, do exame do artigo 28 da Lei nº 10.865/2004 (base legal da alíquota zero para livros), extrai-se que a alíquota zero do PIS e da COFINS é aplicável quando há venda no mercado interno de livros, não quando as receitas decorrentes de serviços de impressão de livros, já que neste caso se trata de prestação de serviços. Sendo assim, uma vez que as operações não se referem à venda de livros e sim de serviços de impressão de livros por encomenda, as receitas foram reclassificadas para o CST 1 (alíquota básica), corrigindo-se tanto o valor das contribuições mensais apuradas, quanto o cálculo do rateio proporcional para vinculação dos créditos às receitas tributadas e não tributadas no mercado interno.

Quanto aos créditos vinculados a receitas tributadas no mercado interno (Código 101):

segundo a fiscalização, os créditos vinculados a receita tributadas no mercado interno devem ser utilizados apenas para desconto do valor apurado da contribuição e não são passíveis de ressarcimento. Entende que cabe à interessada realizar o pedido de ressarcimento e a declaração de compensação de forma correta, de modo que não cabe à fiscalização verificar e reconhecer valores estranhos ao seu pedido. Cita base legal e conclui que os Pedidos de Ressarcimento de créditos vinculados às receitas tributadas no mercado interno (Código 101) devem ser indeferidos, conforme a seguir, sendo que esses créditos poderão ser mantidos na escrita fiscal e devem ser utilizados somente para dedução das próprias contribuições ao PIS e a COFINS:

PA	PER	Tributo	Cód. Crédito	Valor PER	Saldo de crédito a ser mantido na escrituração	Valor Passível de Ressarcimento/Compensação
4º TRIMESTRE/2016	14560.03608.130217.1.1.18-6651	PIS	101	353.049,54	0,00	0,00
4º TRIMESTRE/2016	38851.12067.130217.1.1.19-6024	Cofins	101	1.647.215,05	0,00	0,00
2º TRIMESTRE/2018	00922.35986.310818.1.1.19-5603	Cofins	101	697.273,99	0,00	0,00
2º TRIMESTRE/2018	19724.52327.310818.1.1.18-9099	PIS	101	156.163,88	0,00	0,00
3º TRIMESTRE/2018	11727.24480.170519.1.5.19-4004	Cofins	101	312.450,85	0,00	0,00
3º TRIMESTRE/2018	12210.14906.170519.1.5.18-3340	PIS	101	101.338,41	0,00	0,00
4º TRIMESTRE/2018	03378.02837.130319.1.1.18-0957	PIS	101	349.216,79	39.908,48	0,00
4º TRIMESTRE/2018	12735.46209.130319.1.1.19-0037	Cofins	101	1.579.843,24	240.585,63	0,00
4º TRIMESTRE/2020	08784.13544.310121.1.5.19-0529	Cofins	101	987.548,64	225.617,53	0,00
4º TRIMESTRE/2020	07175.26370.310121.1.1.18-9072	PIS	101	214.982,00	44.236,68	0,00

Quanto à aquisição de insumos — MI, além das glosas decorrentes dos valores que foram utilizados pela contribuinte em seus demonstrativos, mas que não constam integralmente na planilha de detalhamento dos documentos fiscais apresentada (falta de comprovação), foram observadas que as aquisições de alguns itens não dão direito a crédito, por não estar comprovada a sua essencialidade e relevância no processo produtivo. Detalhei abaixo os itens referidos:

Bonés
Camisetas promocionais
Carrinho para ferramentas
Combustível-não utilizado proc. produtivo
Embalagem de Transporte
Escada alumínio
Faca de cozinha
Ferramentas
Hospedagem
Lâmpadas
Manutenção de Bebedouro
Manutenção de elevador
Panos limpeza
Passagem aérea
Produtos higiene
Publicidade e Propaganda
Serviço de Telefonista
Uniformes

Quanto aos Bens e Serviços utilizados como insumos (Frete), afirma a fiscalização que considerou que o valor do frete pode ser utilizado na base de cálculo do crédito nas operações de venda, quando o ônus é suportado pelo vendedor, bem como na compra de insumos e de mercadorias a serem revendidas. Que juntou informações detalhadas acerca dos documentos fiscais relativos às aquisições/operações objeto de glosa na planilha “Glosas”, juntada ao processo. Em relação às NF de serviços, todas se encontram sem destinatário e, por se tratar de “remessa para industrialização” não podem ser consideradas na base de cálculo do crédito, por não se tratar de vendas.

Em relação aos documentos fiscais da empresa Ouro Verde Locação e Serviços S.A., a fiscalização constatou que se trata de locação de veículo e, portanto, não dão direito a crédito. Foram glosadas, ainda, várias operações que apresentavam CFOP que não dão direito a crédito, por não se tratar de compra para industrialização ou revenda, nem operações de venda, conforme abaixo relacionei:

CFOP-Descrição
Devolução de compra de material de uso ou consumo;
Devolução de compra para industrialização ou produção rural;
Devolução de vasilhame ou sacaria;
Industrialização efetuada para outra empresa;
Ind efetuada p outra empresa qdo a mercadoria recebida não transitar pelo estab adquirente da mercadoria;
Outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado;
Remessa de amostra grátis;
Remessa de bem por conta de contrato de comodato ou locação;
Remessa de mercadoria ou bem para conserto ou reparo;
Remessa de merc. por conta e ordem de terceiros, em venda à ordem ou em op. c/ armazém geral ou depósito fechado;
Remessa de vasilhame ou sacaria;
Remessa em bonificação, doação ou brinde;
Remessa para industrialização por conta e ordem do adquirente da mercadoria, quando esta não transitar pelo estab. do adquirente;
Remessa para industrialização por encomenda;
Retorno de mercadoria ou bem recebido para conserto ou reparo;
Retorno de mercadoria recebida para industrialização e não aplicada no referido processo;
Retorno de mercadoria recebida para ind por conta e ordem do adquirente, quando aquela não transitar pelo estab do adquirente;
Retorno de mercadoria utilizada na industrialização por encomenda

Quanto aos aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, segundo a fiscalização não foi possível confirmar todos os créditos nesta rubrica por falta de comprovação da natureza dos mesmos e/ou de seu pagamento. Alega que, em alguns casos, não havia informação do nome e CNPJ do locador. Em relação aos documentos da empresa Ouro Verde Locação e Serviço S.A as despesas foram glosadas por se tratar de locação de veículos, as quais não dão direito a crédito, pois os veículos não se enquadram no conceito de máquinas e equipamentos. Cita a Solução de Consulta COSIT nº 355/2017. Não há valores para o 3º trimestre de 2020.

Quanto aos créditos extemporâneos, a fiscalização constatou que a interessada incluiu em dezembro de 2016 valores que seriam relativos a créditos de Aluguéis, Máquinas e Equipamentos e Depreciação referentes aos períodos de 2012, 2013, 2014, 2015 e 2016. No 3º trimestre de 2020, não houve glosas decorrentes desta rubrica.

Quanto à apuração da base de cálculo do crédito após as glosas, a autoridade fiscal informa que partir da base de cálculo do crédito informada nos demonstrativos apresentados pela interessada em resposta ao(s) Termo(s) de Intimação Fiscal lavrado(s) no curso da Diligência, deduziram-se as glosas acima relatadas e chegou-se ao valor do crédito apurado para cada trimestre.

As planilhas demonstrativas do crédito apurado pela auditoria foram juntadas ao e-processo sob o título "Apuração do Crédito".

Após aplicadas as glosas acima, a autoridade fiscal relatou que quanto ao período do 3º trimestre de 2020 os valores de contribuições devidas puderam ser extintos pelas deduções.

Das glosas efetuadas na auditoria de créditos resultaram, em alguns períodos, valores a pagar de PIS e COFINS não acobertados pelos créditos apurados pela auditoria e não declarados em DCTF. Trata-se de valores referentes ao 4º trimestre de 2016 que não fazem parte do objeto deste processo.

Após a realização da Diligência Fiscal, a autoridade fiscal concluiu que deveriam ser concedidos os seguintes créditos:

N.º	Pedido de Ressarcimento	Processo	Tributo	PA	Cód. Tipo Crédito	Valor Solicitado	Valor Confirmado	Total PER	Total confirmado
1	14560.03608.130217.1.1.18-6651	10980.909583/2021-36	PIS	4º TRIMESTRE/2016	101	353.049,54	0,00	353.049,54	0,00
2	38851.12067.130217.1.1.19-6024	10980.909584/2021-81	Cofins	4º TRIMESTRE/2016	101	1.647.215,05	0,00	1.647.215,05	0,00
3	00922.35986.310818.1.1.19-5603	10980.909585/2021-25	Cofins	2º TRIMESTRE/2018	101	697.273,99	0,00	697.273,99	0,00
4	19724.52327.310818.1.1.18-9099	10980.909586/2021-70	PIS	2º TRIMESTRE/2018	101	156.163,88	0,00	156.163,88	0,00
5	11727.24480.170519.1.5.19-4004	10980.909589/2021-11	Cofins	3º TRIMESTRE/2018	101	312.450,85	0,00	312.450,85	0,00
					201	404.065,06	400.554,43	716.515,91	400.554,43
6	12210.14906.170519.1.5.18-3340	10980.909587/2021-14	PIS	3º TRIMESTRE/2018	101	101.338,41	0,00	101.338,41	0,00
					201	89.798,61	84.642,81	191.137,02	84.642,81
7	03378.02837.130319.1.1.18-0957	10980.909588/2021-69	PIS	4º TRIMESTRE/2018	101	349.216,79	0,00	349.216,79	0,00
8	12735.46209.130319.1.1.19-0037	10980.909590/2021-38	Cofins	4º TRIMESTRE/2018	101	1.579.843,24	0,00	1.579.843,24	0,00
9	03930.11976.161120.1.1.18-7911	10980.909591/2021-82	PIS	3º TRIMESTRE/2020	201	253.557,73	228.685,75	253.557,73	228.685,75
10	11605.62281.290121.1.5.19-2812	10980.909592/2021-27	Cofins	3º TRIMESTRE/2020	201	1.164.949,87	1.071.642,65	1.165.973,95	1.071.642,65
					202	1.024,08	0,00	1.024,08	0,00
11	08784.13544.310121.1.5.19-0529	10980.909593/2021-71	Cofins	4º TRIMESTRE/2020	101	987.548,64	0,00	987.548,64	0,00
					201	485.561,66	485.561,66	1.473.110,30	485.561,66
12	07175.26370.310121.1.1.18-9072	10980.909594/2021-16	PIS	4º TRIMESTRE/2020	101	214.982,00	0,00	214.982,00	0,00
					201	105.782,02	105.782,02	320.764,02	105.782,02

No que diz respeito a esse processo, temos os seguintes cálculos:

Discriminação	jul/20	ago/20	set/20	Total Trimestre
Vendas Tributadas no Mercado Interno	14.460.317,88	13.434.640,44	11.590.955,07	39.485.913,35
Proporção de Vendas Tributadas no Mercado Interno (Cód. 101, 102 e 108)	69,47%	54,82%	63,72%	
Vendas Não-Tributadas no Mercado Interno	6.356.121,58	11.074.406,49	6.599.166,95	24.029.695,02
Proporção de Vendas Não-Tributadas no Mercado Interno (Cód. 201, 202 e 208)	30,53%	45,18%	36,28%	
Total Receitas Operacionais	20.816.439,46	24.509.046,93	18.190.122,02	63.515.608,41
Base de cálculo dos Créditos				
Aluguel Prédios	0,00	0,00	0,00	0,00
Energia Elétrica	607.595,39	634.413,55	603.956,32	1.845.965,26
Bens e serviços utilizados como Insumos - Importação (Al. Majorada)	928.457,56	18.151,38	40.247,06	986.856,00
Bens e serviços utilizados como Insumos - Importação (Al. Diferenciada)	0,00	0,00	0,00	0,00
Bens e serviços utilizados como Insumos - Aquisição Interna	16.248.625,91	17.486.398,11	14.604.483,35	48.339.507,37
TOTAL	17.784.678,86	18.138.963,04	15.248.686,73	51.172.328,63
Crédito-PIS				
Créditos a descontar à alíquota de 1,65%	278.127,65	298.993,39	250.939,25	828.060,30
Créditos a descontar à alíquota de 2,10%	19.497,61	381,18	845,19	20.723,98
Crédito calculado a alíquota diferenciada	0,00	0,00	0,00	0,00
Ajustes de créditos	-4.135,73	-80,81	-178,37	-4.394,91
TOTAL DE CRÉDITOS APURADOS NO MÊS	293.489,53	299.293,76	251.606,07	844.389,36
Proporção de créditos vinculados ao Mercado Interno - Tributadas	203.887,18	164.072,84	160.323,39	528.283,41
Proporção de créditos vinculados ao Mercado Interno -NT	89.602,35	135.220,92	91.282,68	316.105,95
CRÉDITOS UTILIZADOS (Contribuição apurada)	229.876,74	206.366,35	179.460,52	615.703,61
SALDO DE CRÉDITOS DO MÊS	63.612,79	92.927,41	72.145,55	228.685,75
Crédito-COFINS				
Créditos a descontar à alíquota de 7,6%	1.281.072,82	1.377.181,69	1.155.841,41	3.814.095,92
Créditos a descontar à alíquota de 9,65%	89.596,15	1.751,61	3.883,84	95.231,60
Crédito calculado a alíquota diferenciada	0,00	0,00	0,00	0,00
Ajustes de créditos	0,00	0,00	0,00	0,00
TOTAL DE CRÉDITOS APURADOS NO MÊS	1.370.668,97	1.378.933,29	1.159.725,26	3.909.327,52
Proporção de créditos vinculados ao Mercado Interno - Tributadas	952.203,74	755.931,23	738.976,93	2.447.111,90
Proporção de créditos vinculados ao Mercado Interno -NT	418.465,24	623.002,06	420.748,32	1.462.215,62
CRÉDITOS UTILIZADOS (Contribuição apurada)	1.059.444,89	951.002,06	827.237,92	2.837.684,87
SALDO DE CRÉDITOS DO MÊS	311.224,08	427.931,23	332.487,34	1.071.642,65

Intimada a apresentar resposta ao Relatório de Diligência Fiscal, no prazo de 30 dias, a interessada apresentou em 21/06/2023 aditamento à manifestação de inconformidade. Faz um breve relato sobre o procedimento de fiscalização. Alega que, após o resultado da Diligência Fiscal, os resultados das glosas foram modificados, assim como os motivos que lhe deram motivação.

Informa que, no processo nº 10980.909583/2021-36 (ressarcimento), foi apresentada a Informação Fiscal nº 1.285/2023/EQRAT1/EQAUD3/DEVAT/SRRFO9/RFB (fl 648/667), que contempla os demais processos de ressarcimento e contém a análise detalhada dos créditos de PIS e COFINS do contribuinte.

Em relação às diferenças entre os demonstrativos de apuração de crédito trazido aos autos pela interessada e o total constante de planilha apresentada, referente às aquisições relativas à citada natureza (insumos — MI), a interessada alega que a partir da análise do relatório fiscal e das planilhas apresentadas após a diligência, o contribuinte identificou que, no demonstrativo que apresentou no processo em 2021, o valor dos créditos de PIS e COFINS foi calculado em conformidade com os valores das notas fiscais de entrada, às alíquotas de 1,65% e 7,6% respectivamente, embora as respectivas bases divergissem do valor das notas.

No curso da diligência, para atender ao formato exigido no termo de intimação fiscal, apresentou à fiscalização novas planilhas, nas quais informou apenas a base dos créditos e não o valor dos créditos em si. As bases informadas repetiram as

incoreções identificadas anteriormente em relação ao valor das notas de entrada.

A interessada traz um exemplo, que abaixo illustrei, demonstrando serem diferentes os valores dos arquivos xm! (valores das notas fiscais e entrada) e as base de apuração do contribuinte (valores menores aos das notas fiscais de entrada), com o qual pretende demonstrar que as bases informadas nas planilhas resultaram divergentes e inferiores às bases de crédito extraídas dos próprios documentos fiscais de entrada, relativos à aquisição de bens e serviços com direito ao desconto de créditos. Pede que, em relação a tal circunstância, seja realizada diligência, a fim de que os valores dos créditos sejam calculados com base nos documentos fiscais.

Período	Chave NF e	Data Situação	Número Documento	Data Emissão Documento	Vlr Total Produto	Vlr Total PIS	Vlr Total Corfins	Vlr Total IPI
01/11/2020	56201527369490040115901000121729161 7270705	2020-11-09	382723	29/11/2020	87.41.957	1.461,28	6.647,33	87.418,97
01/11/2020	56201527369490040115901000121729161 7267730	2020-11-09	382732	29/11/2020	84.17.455	1.308,93	6.397,69	84.172,45
01/11/2020	56201527369490040115901000121759461 792445910	2020-11-11	217554	11/11/2020	114.855,59	1.895,11	8.725,01	114.855,59
01/11/2020	56201527369490040115901000121759461 792445912	2020-11-11	217556	11/11/2020	114.71.434	1.892,79	8.718,25	114.714,34
01/11/2020	56201527369490040115901000121768179 2219316	2020-11-13	217688	3/11/2020	117.189,73	1.931,63	8.906,42	117.189,73
01/11/2020	56201527369490040115901000121765179 2219494	2020-11-13	217675	3/11/2020	103.677,33	1.710,68	7.875,48	103.677,33
01/11/2020	562015273694900401159010001217680179 2219310	2020-11-13	217680	3/11/2020	116.992,27	1.931,67	8.891,41	116.992,27
01/11/2020	562015273694900401159010001217680179 2219310	2020-11-13	217680	3/11/2020	116.992,27	1.931,67	8.891,41	116.992,27
01/11/2020	56201527369490040115901000121768179 2219316	2020-11-13	217682	3/11/2020	113.889,21	1.879,17	8.655,58	113.889,21
01/11/2020	56201527369490040115901000121772916 722773010	2020-11-16	217732	16/11/2020	88.343,90	1.464,92	6.646,71	88.343,90
01/11/2020	562015273694900401159010001217300179 2269597	2020-11-16	217730	16/11/2020	88.304,37	1.465,97	6.780,53	88.304,37

Bases da apuração do contribuinte, com valores inferiores aos das notas fiscais de entrada:

Mês Movim.	Num. NF	Data Emiss.	CNPJ Adquirent.	Nome Fornecedor	Base	PIS	CORFINS	Tipo de Crédito
nov/20	217554	11/11/2020	751.042.220/0106	International Paper Do Brasil Ltda	3.526,20	1.895,11	8.725,01	Papel
nov/20	382723	09/11/2020	751.042.220/0106	International Paper Do Brasil Ltda	3.526,19	1.442,28	6.648,29	Papel
nov/20	217722	16/11/2020	751.042.220/0106	International Paper Do Brasil Ltda	3.526,20	1.454,92	6.698,71	Papel
nov/20	217730	16/11/2020	751.042.220/0106	International Paper Do Brasil Ltda	3.526,20	1.455,37	6.703,53	Papel
nov/20	217675	13/11/2020	751.042.220/0106	International Paper Do Brasil Ltda	3.526,19	1.710,68	7.875,48	Papel
nov/20	217682	13/11/2020	751.042.220/0106	International Paper Do Brasil Ltda	3.526,20	1.679,17	8.655,58	Papel
nov/20	382732	09/11/2020	751.042.220/0106	International Paper Do Brasil Ltda	3.526,20	1.388,93	6.397,69	Papel
nov/20	217668	13/11/2020	751.042.220/0106	International Paper Do Brasil Ltda	3.526,19	1.933,63	8.906,42	Papel
nov/20	217690	13/11/2020	751.042.220/0106	International Paper Do Brasil Ltda	3.526,20	1.930,37	8.061,41	Papel
nov/20	217556	11/11/2020	751.042.220/0106	International Paper Do Brasil Ltda	3.526,20	1.892,79	8.718,25	Papel

Em relação 5104422001 aos itens que não dariam direito a créditos de PIS e PASEP:

de COFINS, a interessada chama atenção para o item referente à aquisição de embalagens para transporte. Tratase, segundo esclarece, de itens essenciais para o transporte dos livros, materiais didáticos e materiais gráficos fabricados pelo contribuinte, pois garantem a integridade das mercadorias produzidas e vendidas no transporte e entrega aos respectivos destinatários, evitando que sejam danificadas, amassadas ou molhadas. Cita decisão do CARF como recurso para sua argumentação.

Ressalta que outros itens que foram objeto de glosa também devem ter seus créditos reconhecidos por serem essenciais para a atividade da contribuinte que,

como indústria gráfica de grande porte, precisa garantir o funcionamento e a manutenção de seus equipamentos e máquinas e a segurança de seus colaboradores. Entende que, sendo assim, devem ser revertidas as outras glosas referentes às ferramentas, carrinho de ferramentas, combustíveis, uniformes e itens de segurança.

Em relação aos créditos de fretes não vinculados a compras para revenda ou industrialização ou a operações de vendas, entende que a fiscalização, ao não indicar o número do CFOP (apenas a descrição) dos fretes glosados, comprometeu seu direito de defesa, por não terem sido esclarecidos os motivos da glosa. Reitera os termos da impugnação já apresentada, esclarecendo que as operações de transporte intermunicipais e demais fretes são indispensáveis à atividade industrial que exerce, sendo que os créditos foram glosados como se a gráfica fosse revendedora de produtos.

Entende que é incontroverso que a Gráfica presta serviços de industrialização para terceiros, os créditos de fretes relacionados aos CFOPs de remessa e retorno de industrialização, quaisquer que sejam as suas modalidades (por encomenda, por conta e ordem, devolução etc.) devem ser reconhecidos e restabelecidos, por atenderem aos critérios de essencialidade e relevância. Em relação às glosas de créditos sobre fretes relacionados às operações dos CFOPs 5949, 6949, 5973 e 6923, relativos a outras saídas de mercadorias ou prestação de serviços e a remessas por conta e ordem de terceiros alega que também são indevidas. Ressalta que essas operações são praticadas com habitualidade pela empresa, quando contratada pelo Poder Público (por exemplo, pelo FNDE), mediante licitação ou pregão, ou até por empresas privadas, para imprimir livros e materiais didáticos em grandes lotes e fazer a sua distribuição e entrega diretamente nas escolas contempladas nos contratos, caracterizando-se as remessas por conta e ordem e outras modalidades de entrega dos produtos. Explica, ainda, que os fretes intramunicipais devem gerar direito ao crédito de PIS e COFINS, por se referirem a remessas para industrialização, atividade que integra o rol de serviços prestados pelo contribuinte, cujo faturamento é tributado.

Em relação aos créditos de locação de prédios, máquinas e equipamentos cujos contratos e comprovantes de pagamento não foram apresentados, créditos de locação de veículos da empresa “OURO VERDE LOCAÇÃO E SERVIÇO S/A”, que não se enquadrariam no conceito de máquinas e equipamentos, a interessada apresentou decisão do CARF que alega ser favorável ao seu entendimento de que aluguel de veículos dá direito a crédito de PIS e de COFINS.

Em relação aos créditos extemporâneos (créditos de aluguéis, máquinas, equipamentos e depreciação referentes aos períodos de apuração de 2012 a 2016, registrados em dezembro de 2016), entende que a glosa está baseada exclusivamente na ausência de retificação das EFDContribuições de cada período de apuração, o que não é considerado requisito indispensável para o reconhecimento do direito aos créditos.

Ressalta que a exigência de retificação das EFD-Contribuições de cada período, para registro dos créditos, cria um obstáculo intransponível ao seu direito, diante da impossibilidade de retificar as declarações a partir do início da fiscalização, em 2021, em razão da perda da espontaneidade e até pelo decurso do prazo de 5 anos. E, ainda, que não havendo questionamento da auditoria quanto à existência e quanto ao não aproveitamento anterior dos créditos registrados em dezembro de 2016, devem eles ser reconhecidos, revogando-se a glosa motivada exclusivamente pela ausência de retificação das EFD-Contribuições de cada período de apuração.

Quanto aos créditos de Operações Não Tributadas, independentemente da reclassificação, ratificou os termos da impugnação protocolada em dezembro de 2021 e das manifestações de inconformidade para reiterar que, embora muitos dos créditos informados nos Pedidos de Ressarcimento tenham sido erroneamente vinculados a receitas classificadas no código 101, a GRÁFICA E EDITORA POSIGRAF possuía, nos mesmos meses, receitas não tributadas no mercado interno, classificadas no código 201.

A fim de comprovar a existência dessas receitas, passíveis de acúmulo de créditos de PIS e COFINS para desconto das próprias contribuições e pedidos de ressarcimento, e sua proporção em relação às receitas tributadas, a interessada alega que apresentou, em dezembro de 2021, um dossiê de saídas contendo planilhas Excel com as informações sobre todas as vendas por mês e as chaves das notas de saídas, assim como os arquivos XML das notas de vendas e serviços, sendo boa parte dessas saídas sujeitas à alíquota zero. Alega, ainda, que a existência de outros créditos vinculados a receitas não tributadas no mercado interno é reconhecida expressamente na Informação Fiscal nº 1.285/2023, no processo nº 10980.909583/2021-36, mas a auditoria alega a impossibilidade de autorizar o seu ressarcimento em razão do preenchimento incorreto dos PER/DCOMPS.

Alega que o eventual erro no preenchimento da EFD-Contribuições e do PERDCOMP não impede o reconhecimento do direito do contribuinte aos créditos de PIS e COFINS vinculados às operações não tributadas no mercado interno, códigos 201, 202 e 208, nem ao seu ressarcimento (objeto dos PER indeferidos ou parcialmente deferidos), já que tais informações estão disponíveis na ECD, em planilhas e nos documentos fiscais apresentados à auditoria.

Pelos motivos expostos no aditamento, afirma que ratifica e complementa os argumentos e pedidos formulados na manifestação de inconformidade original (com a ressalva dos itens prejudicados pelas conclusões da auditoria), requer a reforma do Despacho Decisório, para deferir o Pedido de Ressarcimento PER nº 03930.11976.161120.1.1.18-7911 e homologar a compensação declarada na DCOMP nº 04377.47447.151220.1.3.18-1335, consequentemente extinguindo o débito principal e seus acréscimos.

A decisão recorrida manteve o crédito tributário em parte e conforme ementa do Acórdão nº 109-021.465 apresenta o seguinte resultado:

PROCESSO 10980.909591/2021-82

ACÓRDÃO 109-021.465 — 92 TURMA/DRJ09

SESSÃO DE 25 de abril de 2024

INTERESSADO GRÁFICA E EDITORA POSIGRAF LTDA.

CNPJ/CPF 75.104.422/0001-06

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/07/2020 a 30/09/2020

REGIME NÃO CUMULATIVO. TRANSPORTE NA VENDA. REMESSA POR CONTA E ORDEM. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

No caso de remessa de mercadorias por conta e ordem de terceiros, em venda à ordem, o produto é vendido a um cliente, que solicita que o bem seja entregue a um terceiro. Assim, trata-se de operação de venda como qualquer outra e o fabricante/vendedor pode calcular créditos sobre o valor do frete, desde que o ônus seja por ele suportado.

NÃO — “CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CREDITAMENTO. INSUMOS.

MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. FRETE. IMPOSSIBILIDADE.

Na sistemática de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, não há possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, em relação aos dispêndios com o serviço de transporte de máquinas e equipamentos para determinado estabelecimento, no qual será realizado seu conserto ou manutenção.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO PRODUTIVO.

Os gastos posteriores à finalização do processo de produção não são considerados insumos e, conseqüentemente, não geram direito ao crédito não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

ALÍQUOTA ZERO. APLICAÇÃO. REGIME DE APURAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO.

As receitas decorrentes da prestação de serviços gráficos, ainda que receitas provenientes de serviços de impressão de livros, não se sujeitam à alíquota zero a que se refere o art. 28 da Lei nº 10.865, de 2004.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Período de apuração: 01/07/2020 a 30/09/2020 PROCESSO 10980.909591/2021-82 ACÓRDÃO 109-021.465 — 92 TURMA/DRJ09 ACÓRDÃO DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS. NÃO VINCULAÇÃO.

Salvo as exceções expressas no ordenamento jurídico pátrio, as referências a entendimentos de segunda instância administrativa ou judiciais não vinculam os julgamentos emanados pelas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento.

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. ALEGAÇÕES GENÉRICAS.

Meras alegações genéricas não têm o condão de alterar o resultado do procedimento fiscal, devendo ser apresentados na Manifestação de Inconformidade os motivos de fato e de direito, os documentos e provas que a interessada possua e que possam influir na solução do litígio.

DILIGÊNCIA. DOCUMENTOS CONTÁBEIS. AUSÊNCIA DE CONTESTAÇÃO DO CONTRIBUINTE.

Deve-se adotar as conclusões de diligência realizada durante o contencioso, mormente quando elas são obtidas com base em documentos contábeis e o contribuinte se ausenta na apresentação de argumentos contrários.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Foi interposto de forma tempestiva Recurso Voluntário reproduzindo em síntese os argumentos apresentados na Manifestação de Inconformidade. Requer ainda, a conversão do julgamento em diligência.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Flávia Sales Campos Vale, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo, bem como, atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

Conforme já relatado, trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela 09ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento que julgou procedente em parte a Manifestação de Inconformidade apresentada pela Recorrente e reconheceu em parte o direito creditório.

Destaque-se que assim como ocorreu no julgamento de 1ª instância, o julgamento deste processo será realizado na mesma sessão que demais processos de Pedidos de Ressarcimento e Autos de Infração que foram analisados no mesmo contexto do procedimento fiscal.

Nestes autos a Recorrente contesta o indeferimento de parte dos créditos de PIS do 3º trimestre de 2020 do Pedido de Ressarcimento.

1. Do Pedido de conversão do julgamento em diligência

Inicialmente requer a Recorrente a conversão do julgamento em diligência, para permitir uma nova apuração dos créditos a partir dos parâmetros definidos pelo CARF, em consonância com a jurisprudência citada no presente Recurso Voluntário.

Importa destacar que apesar de ser facultado ao Recorrente tal pleito, em conformidade com o art. 16, IV do Decreto nº 70.235/72 (PAF), compete à autoridade julgadora decidir sobre sua efetivação, devendo indeferir sempre que considerar as pretendidas provas como prescindíveis ou impraticáveis, na forma do art. 18 do referido diploma normativo.

A realização de perícia ou diligências tem por finalidade a elucidação de questões que suscitem dúvidas para o julgamento da lide. Assim, o deferimento de um pedido dessa natureza pressupõe a necessidade de se conhecer determinada matéria, bem como dirimir dúvidas que o exame dos autos não seja suficiente para esclarecer.

No presente caso, em razão da diligência já ocorrida conforme consta dos autos, o processo contém todos os elementos necessários para seu prosseguimento, inexistindo nos autos qualquer dúvida de ordem técnica que dependa de novas ações a fim de aferir dados factuais. A argumentação da Recorrente encontra-se desprovida de qualquer elemento concreto de sua necessidade.

Diante disso, indefiro o pedido de diligência.

2. Glosas mantidas pela DRJ

Em relação a reversão das glosas mantidas pela DRJ, antes de enfrentar o mérito, necessário se faz analisar a legislação relativa apuração e desconto desses créditos e, nesse sentido estabelecem respectivamente a Lei nº 10.833/2003 e Lei nº 10.637/2002:

Lei nº 10.833/2003

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

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)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 próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

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

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

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito)I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

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) (Vigência)IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão de obra paga a pessoa física; 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; e (Redação dada pela Lei nº 14.592, de 2023)§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

XX
Lei nº 10.637/2002

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

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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 próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

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

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

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito) I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

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) (Vigência) IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão de obra paga a pessoa física; 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; e (Redação dada pela Lei nº 14.592, de 2023) § 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

Também 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”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.”

Dito isto, considerando atuar a Recorrente na edição integrada à impressão de livros, conforme demonstrado nos autos, passemos a análise das glosas mantidas pela DRJ.

2.1 - Créditos de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos

As glosas relativas aos dispêndios com aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos foram mantidas pela DRJ pelas seguintes razões:

Em relação aos aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, segundo a fiscalização não foi possível confirmar todos os créditos nesta rubrica por falta de comprovação da natureza dos mesmos e/ou de seu pagamento. Alega que, em alguns casos, não havia informação do nome e CNPJ do locador. Em relação aos documentos da empresa Ouro Verde Locação e Serviço S.A as despesas foram glosadas por se tratar de locação de veículos, as quais não dão direito a crédito, pois os veículos não se enquadram no conceito de máquinas e equipamentos. Cita a Solução de Consulta COSIT nº 355/2017.

(...)

Em relação a este item, a interessada citas as glosas referentes a créditos da locação paga à empresa Ouro Verde Locação e Serviços por entender que o aluguel de veículos utilizados nas atividades do contribuinte passou a ser admitido como passível de creditamento de PIS e de COFINS.

Desta forma, entendo que não se manifestou quanto aos pagamentos feitos à Positivo Administradora de Bens Ltda. que foram objeto de glosa neste período de 2016, conforme indicado acima. Sendo assim, mantenho a glosa como procedido pela fiscalização.

Já a Recorrente afirma que ao contrário do que alega a DRJ, anexou com a impugnação o contrato de locação com a POSITIVO ADMINISTRADORA LTDA., que pode ser encontrado às fls. 757 a 762 deste processo.

Da análise apresentada pela Recorrente quando da impugnação aos Autos de Infração, bem como, durante a auditoria realizada na diligência determinada pela DRJ, constata-se que de fato foi apresentado contrato de Locação do imóvel situado a Rua Pedro Gusso, no 1.640, bairro CIC, na cidade de Curitiba, Estado do Paraná firmado entre a Recorrente e a empresa Positivo Administradora de Bens Ltda., em 1º de março de 2012, com vigência por 20 (vinte) anos.

Portanto, revento a glosa relativa as despesas correspondentes a locação do imóvel situado a Rua Pedro Gusso, no 1.640, bairro CIC, na cidade de Curitiba, Estado do Paraná de propriedade da empresa Positivo Administradora de Bens Ltda.

Já em relação a glosa dos créditos correspondentes à locação de veículo, em que pese os argumentos e jurisprudência deste órgão apresentados pela Recorrente para reversão da glosa, não constam dos autos documentos firmados com a empresa Ouro Verde Locação e Serviços que comprovem tratar-se de locação de veículo efetivamente utilizado nas atividades da empresa.

Assim, a glosa deve ser mantida.

2.2 – Insumos

2.2.1 - Glosas por suposta falta de comprovação: diferenças nas bases de cálculo dos créditos - planilhas X documentos fiscais

Aduz a Recorrente reconhecer que as planilhas de créditos que apresentou à auditoria continham bases de créditos em valores inferiores aos dos documentos fiscais, o que somente em sede de perícia ou em nova diligência poderá ser demonstrado e confirmado.

Sustenta ainda que, considerando que os créditos de PIS e COFINS devem ser calculados sobre o valor dos documentos fiscais e que o valor dos créditos apurados pela Recorrente está em conformidade com esses documentos - e não com a base informada em planilha -, a conversão do julgamento em diligência é medida indispensável para a apuração da verdade material, a fim de se comprovar que inexistem as diferenças que totalizaram R\$ 9.654.268,83 para o período fiscalizado, sendo R\$ 482.720,74 para o 4º trimestre de 2016.

Porém ao analisar as planilhas acostadas aos autos constata-se que a fiscalização atuou de forma correta ao utilizar a planilha fiscal que representava os documentos fiscais detalhadamente e por entender que a decisão proferida pela instância *a quo* seguiu o rumo correto, utilizo suas razões de decidir como se minha fossem, nos termos do §12º do art. 114 do RICARF, in verbis:

Em relação aos Bens e Serviços utilizados como Insumos — Aquisição Interna, foram observadas divergências entre os valores informados nos demonstrativos de apuração de créditos trazidos aos autos e o total constante na planilha apresentada em atendimento às intimações, onde constam os documentos fiscais e detalhes acerca de cada item adquirido, todos apresentados pela interessada. Essa diferença foi glosada por falta de comprovação dos créditos.

Em relação às diferenças entre os demonstrativos de apuração de crédito trazido aos autos pela interessada e o total constante de planilha apresentada também pela interessada, referente às aquisições relativas à citada natureza (insumos — MII), a interessada alega que, a partir da análise do relatório fiscal e das planilhas apresentadas após a diligência, o contribuinte identificou que, no demonstrativo que apresentou no processo em 2021, o valor dos créditos de PIS e COFINS foi calculado em conformidade com os valores das notas fiscais de entrada, às alíquotas de 1,65% e 7,6% respectivamente, embora as respectivas bases divergissem do valor das notas. No curso da diligência, para atender ao formato exigido no termo de intimação fiscal, apresentou à fiscalização novas planilhas, nas quais informou apenas a base dos créditos e não o valor dos créditos em si. As bases informadas repetiram as incorreções identificadas anteriormente em relação ao valor das notas de entrada.

A interessada traz um exemplo demonstrando serem diferentes os valores dos arquivos xml (valores das notas fiscais e entrada) e as base de apuração do contribuinte (valores menores), com E 28 PROCESSO 17830.729739/2021-60 ACÓRDÃO 109-021.469 – 92 TURMA/DRIO9 o qual pretende demonstrar que as bases informadas nas planilhas resultaram divergentes e inferiores às bases de crédito extraídas dos próprios documentos fiscais de entrada, relativos à aquisição de bens e serviços com direito ao desconto de créditos. Pede que, em relação a tal circunstância, seja realizada diligência, a fim de que os valores dos créditos sejam calculados com base nos documentos fiscais.

Entendo que o exemplo trazido pela interessada, por amostragem, conforme demonstrei no relatório, deveria ser apto a explicar as divergências que a fiscalização apurou, no entanto, estendendo a análise para os períodos deste auto de infração considerando o raciocínio apresentado pela interessada no exemplo, não foi possível justificar as diferenças com base no raciocínio utilizado pela fiscalizada. Sendo assim, entendo que a interessada não foi capaz de comprovar o erro na autuação do fiscal, de modo que considero que a fiscalização atuou de forma correta ao utilizar a planilha fiscal que representava os documentos fiscais detalhadamente.

2.2.2 - Bens e serviços

2.2.3 – Material de embalagem: caixas de papelão, papelão, fitas adesivas, fitas dupla face, sacos de tecido, pallets, pallets descartáveis

A Recorrente defende a reversão das glosas relativas a material de embalagem - caixas de papelão, papelão, fitas adesivas, fitas dupla face, sacos de tecido, pallets, pallets descartáveis - argumenta tratar-se de itens essenciais para o transporte dos livros, materiais didáticos e materiais gráficos por ela fabricados, pois garantem a integridade das mercadorias produzidas e vendidas no transporte e entrega aos respectivos destinatários, evitando que sejam danificadas, amassadas ou molhadas.

A DRJ manteve as glosas sob o argumento de que tais itens participam em momento posterior ao processo produtivo, e fogem do conceito de insumo para os fins previstos no inciso I, do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. De acordo com a interpretação dada pelo Parecer Normativo Cosit nº 05/2018 (em consonância com o julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR pelo Superior Tribunal de Justiça), não se pode admitir a apropriação de créditos sobre gastos com produtos acabados, visto que tais dispêndios relacionam-se com etapas posteriores à finalização do processo produtivo.

Contudo, razão assiste a Recorrente, como bem demonstrado no Relatório de Descrição dos Processos Produtivos por ela apresentado, as caixas de papelão, papelão, fitas adesivas, fitas dupla face, sacos de tecido, pallets, pallets descartáveis utilizados para o manuseio

e transporte dos produtos acabados, por preenchidos os requisitos da essencialidade ou relevância para o processo produtivo, ensejam o direito à tomada do crédito das contribuições.

Nesse sentido, este E. CARF já se manifestou a saber:

Número do processo: 10783.903323/2012-92

Turma: Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção

Câmara: Terceira Câmara

Seção: Terceira Seção De Julgamento

Data da sessão: Mon Dec 16 00:00:00 UTC 2019

Data da publicação: Mon Mar 09 00:00:00 UTC 2020

Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009

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.

Número da decisão: 3302-007.869 Decisão: Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do relator. O julgamento deste processo seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, aplicando-se o decidido no julgamento do processo 10783.903310/2012-13, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado. (documento assinado digitalmente) Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente e Relator Participaram do julgamento os conselheiros: Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente), Corinto Oliveira Machado, Walker Araujo, Vinícius Guimarães, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad e Denise Madalena Green.

Nome do relator: GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO

XX

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/04/2018 a 30/06/2018

(...)

DESPESAS COM ARMAZENAGEM DE PRODUTOS ACABADOS. AQUISIÇÃO DE PALLETS, SERVIÇOS DE REFORMA, REMESSA PARA CONSERTO E RETORNO. CRÉDITO RECONHECIDO.

Considerando a natureza da **atividade desempenhada pela contribuinte, sujeita a inúmeros regulamentos do Ministério da Agricultura e Pecuária e da Agência Nacional de Vigilância Sanitária**, e dada a necessidade de contratação de armazéns com terceiros para depósito das mercadorias inacabadas ou acabadas os custos são dedutíveis a teor do artigo 3º das leis das contribuições. Da mesma forma em relação os gastos com aquisição de **pallets** e sua reforma, uma vez que **preservam a integridade das embalagens e a qualidade das mercadorias no deslocamento, armazenamento, empilhamento e proteção dos produtos alimentícios**. (Acórdão nº 3101-002.642, rel. Sabrina Coutinho Barbosa, j. 23/07/2024 – g.n.)

XX

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

(...)

EMBALAGENS PARA TRANSPORTE. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

As despesas incorridas com **materiais de embalagens e pallets**, para **proteção e conservação da integridade de produtos alimentícios** durante o transporte, enquadram-se no conceito de insumos fixado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, ensejando o direito à tomada do crédito das contribuições sociais não cumulativas. (Acórdão nº 9303-016.028, rel. Vinicius Guimarães, j. 08/10/2024 – g.n.)

XX

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Ano-calendário: 2012

(...)

PALETES. CRÉDITOS. DESCONTO. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com pallets utilizados como embalagens enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR. Assim, **os pallets como embalagem utilizados para o manuseio e transporte dos produtos acabados, por preenchidos os requisitos da essencialidade ou relevância para o processo produtivo, enseja o direito à tomada do crédito das contribuições**. (Acórdão nº 3202-001.851, rel. Juciléia de Souza Lima, j. 23/07/2024 – g.n.)

[...]

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

Período de apuração: 01/04/2016 a 30/06/2016

(...)

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. EMBALAGEM PARA TRANSPORTE. POSSIBILIDADE.

Tratando-se de **bens utilizados no transporte dos produtos** (as chamadas **big bags**), **essenciais à sua conservação, manuseio, transporte e guarda**, há direito ao desconto de crédito das contribuições não cumulativas, tanto na condição de insumos, quando como elementos inerentes à armazenagem. (Acórdão 3201-010.852, rel. Hélcio Lafetá Reis, j. 22/08/2023 – g.n.)

Assim, revento as glosas.

2.2.4 - Ferramentas - alicates, brocas, chave de fenda

Sustenta a Recorrente a reversão da glosa por ser indústria gráfica de grande porte e utilizar tais ferramentas na manutenção de seus equipamentos e máquinas.

No entanto, para que haja o direito de apropriação dos créditos de PIS e COFINS sobre despesas de manutenção de máquinas e equipamentos, a empresa precisa demonstrar que tais despesas estão diretamente ligadas ao processo de produção ou à atividade da empresa. Ou seja, o gasto com manutenção deve ser essencial para a atividade produtiva ou prestação de serviços.

Da detida análise dos autos, constata-se não constar do Relatório de Descrição dos Processos Produtivos Gráfica Posigraf, tampouco dos documentos e planilhas acostada aos autos comprovação de que os alicates, brocas e chave de fenda efetivamente são utilizados na manutenção das máquinas e equipamentos.

Sendo assim, mantenho as glosas.

2.2.5 - Itens de segurança colaboradores (EPI).

Defende a Recorrente a reversão das glosas relativas aos itens de segurança de seus colaboradores (EPI) cuja essencialidade está vinculada à atividade da Recorrente, que é indústria gráfica de grande porte.

A DRJ entendeu que as alegações genéricas não têm o condão de alterar o resultado do procedimento fiscal, devendo serem apresentados na impugnação/manifestação de inconformidade os motivos de fato e de direito, os documentos e provas que a impugnante possua e que possam influir na solução do litígio. Concluiu não haver razões de alteração do trabalho fiscal.

Me alinho aos argumentos apresentados pela Recorrente, pois, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens

destinados à venda, e nesse sentido enquadrando-se os Equipamentos de Proteção Individual - EPI, exigidos por imposição legal.

Nesse sentido este E. Conselho tem se manifestado, destaque-se algumas decisões:

Número do processo: 11080.004411/2007-22

Turma: 3ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Câmara: 3ª SEÇÃO

Seção: Câmara Superior de Recursos Fiscais

Data da sessão: Wed Jan 22 00:00:00 UTC 2020

Data da publicação: Wed Mar 11 00:00:00 UTC 2020

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

Período de apuração: 01/06/2004 a 31/12/2004

CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. OBSERVÂNCIA DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU DA RELEVÂNCIA. Conforme decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, interpretado pelo Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda, enquadrando-se aí os Equipamentos de Proteção Individual - EPI, exigidos por imposição legal, e os serviços de manutenção de software circunscritos ao processo produtivo.

Numero da decisão: 9303-009.973 Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial para reconhecer o crédito de EPI - Equipamento de Proteção Individual. (documento assinado digitalmente) Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício e relator Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Walker Araújo (suplente convocado), Vanessa Marini Cecconello, Rodrigo da Costa Pôssas. Ausente a conselheira Érika Costa Camargos Autran.

Nome do relator: RODRIGO DA COSTA POSSAS 10050136

XX

Numero do processo: 10675.901639/2011-96

Turma: 3ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

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

Data da sessão: Thu Jul 20 00:00:00 UTC 2023

Data da publicação: Thu Aug 24 00:00:00 UTC 2023

Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Ano-calendário: 2007 CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. OBSERVÂNCIA DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU DA RELEVÂNCIA.

Conforme decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, interpretado pelo Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda. Pela essencialidade desempenhada no processo produtivo do contribuinte, indústria alimentícia, deve ser reconhecido o direito ao crédito das contribuições para o PIS/COFINS não-cumulativos dos gastos referentes a aquisições de EPIs, exames laboratoriais/controles de qualidade e licenças de softwares utilizados nas câmaras frias dos frigoríficos.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS NÃO ONERADOS. BOVINOS (MATÉRIA PRIMA). AQUISIÇÃO PF E COOPERATIVAS. É possível o aproveitamento de créditos sobre os serviços de fretes utilizados na aquisição de insumos não onerados pelas contribuições ao PIS/COFINS não cumulativos, desde que tais serviços sejam tributados.

Numero da decisão: 9303-014.204 Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento. (documento assinado digitalmente) Liziane Angelotti Meira- Presidente em exercício (documento assinado digitalmente) Vinícius Guimarães - Relator Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Tatiana Midori Migiyama, Vinicius Guimaraes, Semiramis de Oliveira Duro, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Erika Costa Camargos Autran, Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Nome do relator: VINICIUS GUIMARAES

Entretanto, no caso dos autos, além da Recorrente não informar quais são os equipamentos utilizados como itens de segurança de seus empregados, na planilha de glosas mantidas não constam itens dessa natureza.

Dessa maneira, de fato não há glosa a ser revertida.

3. Frete

3.1 Frete de remessas para industrialização

A Recorrente contesta a manutenção da referida glosa pela DRJ em síntese nos seguintes termos:

Ficam impugnadas as glosas de créditos sobre fretes de remessas para industrialização, por ser incontroverso no processo que a Recorrente presta serviços de industrialização/impressão gráfica para terceiros, sendo inclusive esse o motivo da reclassificação de parte das suas receitas e dos respectivos créditos de PIS e COFINS.

Os créditos de fretes relacionados aos CFOPs de remessa e retorno de industrialização, quaisquer que sejam as suas modalidades (por encomenda, por conta e ordem, devolução etc.) devem ser reconhecidos e restabelecidos, por atenderem aos critérios de essencialidade e relevância já amplamente reconhecidos no âmbito da própria RFB, do CARF e do Poder Judiciário, a exemplo do acórdão a seguir:

Número do processo: 10665.907223/2011-09 Turma: Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Terceira Seção Câmara: Quarta Câmara Seção: Terceira Seção De Julgamento Data da sessão: Mon Aug 27 00:00:00 UTC 2018 Data da publicação: Mon Oct 29 00:00:00 UTC 2018 Ementa: Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração:

01/10/2008 a 31/12/2008 PIS. CREDITAMENTO. FRETE. CONCEITO DE INSUMOS COM BASE NO CRITÉRIO DE ESSENCIALIDADE.

Os gastos com fretes no retorno de mercadorias remetidas para industrialização por encomenda, e na transferência de insumos e de produtos em elaboração da filial para a matriz, geram direito ao crédito de PIS na sistemática não-cumulativa, pois são essenciais ao processo produtivo da Recorrente. Os gastos com fretes na transferência de produtos acabados da filial para a matriz não geram direito ao crédito de PIS, pois são gastos incorridos após o encerramento do processo produtivo da Recorrente e não são fretes em operações de venda. PIS.

CRÉDITO PRESUMIDO. ART. 8º DA LEI Nº 10.925/2004. FRETE. As pessoas jurídicas que produzam as mercadorias de origem animal ou vegetal especificadas no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir de PIS crédito presumido calculado sobre bens e serviços utilizados como insumo, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. Os gastos com frete na compra destes bens devem ser adicionados ao seu custo de aquisição e seguir a mesma metodologia de apuração. PIS.

CREDITAMENTO. FRETE. CUSTO DE AQUISIÇÃO DO ADQUIRENTE NÃO REPASSADO AO FORNECEDOR. O frete, como modalidade de custo de aquisição para o adquirente, apenas gerará crédito quando não repassado aos fornecedores da contribuinte.

Número da decisão: 3401-005.249 Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, em dar parcial provimento ao recurso, da seguinte forma: (a) por unanimidade de votos, para reconhecer o crédito sobre (a1) fretes no retorno de mercadoria remetida para industrialização por encomenda; (a2) fretes na transferência de insumo da filial para a matriz; e (a3) frete na transferência de produto em elaboração da filial para a matriz; (b) por unanimidade de votos, para afastar o direito de crédito integral em relação a "fretes em transferências não identificadas -

Transferências de Embalagens da matriz para a filial", a "fretes relativos a outras entradas, remessas e transferências não anteriormente descritas", e a "despesas com reajustes de fretes (20%)", mantendo a decisão de piso; e (c) por maioria de votos, vencidos os Cons. Lázaro Antonio Souza Soares, Mara Cristina Sifuentes e Marcos Roberto da Silva, para reconhecer o crédito em relação a serviços que foram tributados (fretes de compras, fretes na aquisição de insumos importados, e fretes relativos a bens sujeitos a alíquota zero e com suspensão). O Cons. Tiago Guerra Machado votou ainda pelo provimento a créditos de fretes na transferência de produtos acabados da filial para a matriz, sendo vencido pelo posicionamento dos demais conselheiros.

Nome do relator: ROSALDO TREVISAN

Segundo a fiscalização, as glosas foram realizadas por não terem sido apresentados os destinatários das mercadorias.

Nesse sentido, como bem destacado pela DRJ, quanto aos conhecimentos de transporte, por terem vinculação à uma aquisição seria necessário identificar o que foi transportado para que fosse possível reconhecer, ou não, o direito a crédito.

De fato, da análise da documentação acostada aos autos não é possível identificar o destinatário dos produtos. Ainda que a aquisição seja realizada pela interessada, há necessidade de se ter a informação acerca do destinatário. Também não é possível fazer uma vinculação com os produtos/mercadorias transportados, de modo que não é possível identificar não só o tipo de crédito, mas saber se ele efetivamente poderia ser utilizado.

Dessa maneira, as glosas devem ser mantidas.

3.2 Frete em operações de entrada não tributadas

A DRJ justifica a manutenção das glosas nos seguintes termos:

Verifiquei que na planilha de Frete CFOP há três operações decorrentes de fretes na entrada (Fretes sobre Compras), conforme abaixo destaquei, no entanto, é possível verificar que tais operações de aquisição/entrada de produtos/mercadorias não foram tributadas ou não se trata de compra ou venda de produtos/mercadorias e, sendo assim, não geram direito a crédito. Não há de se considerar o argumento da fiscalizada de que o direito a crédito independe da operação que lhe é subjacente no caso da aquisição/entrada de mercadorias, pois não há respaldo legal para tal afirmação.

A vedação de apropriação de créditos da Contribuição PIS /Pasep e COFINS em relação a bens e serviços adquiridos em operações não sujeitas à incidência ou sujeitas à incidência com alíquota zero ou com suspensão dessa contribuição, independentemente da destinação dada aos bens ou serviços adquiridos tem entendimento firmado no Parecer Normativo Co sit nº 5/2018: (...)

Como visto, tal questão está expressamente mencionada no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5/2018, Capítulo 13, itens 159 a 162, acima transcritos. Com base nestas normas, e considerando ainda os entendimentos já manifestados pela Cosit acerca da apuração de crédito de não cumulatividade (Solução de Consulta nº 99086/2017), vê-se que a RFB sempre considerou, no caso da aquisição de insumos no mercado interno, que a base de cálculo do crédito corresponde ao custo de aquisição do produto, aí incluindo-se as despesas a ele vinculadas (transporte, seguro, manuseio etc.). Assim, não se considera, por exemplo, a despesa com frete, nessa hipótese, como serviço gerador de crédito independente do produto adquirido, mas, ao contrário, sempre a ele vinculado, uma vez que tal serviço, ou qualquer outra despesa integrante do custo de aquisição, não se caracteriza como "serviço utilizado como insumo", visto que não são aplicados no processo produtivo, mas apenas são necessários para que o insumo chegue até a instalação onde será utilizado no processo produtivo. Tal entendimento é anterior ao julgamento efetuado pelo STJ e, conforme comprovam os textos normativos acima, não foi alterado em decorrência deste julgamento.

Na verdade, como já dito, tais despesas nunca foram, de forma independente, geradoras de crédito, pois jamais foram entendidas como serviços utilizados como insumos, mas tão-somente serviços necessários à entrega do insumo na unidade produtora. O conceito de "serviço utilizado como insumo" contido nas Leis n's 10.637/2002 e 10.833/2003 está relacionado ao processo produtivo, e essa delimitação na análise do crédito está clara no julgamento do STJ, assim como no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5/2018, conforme trechos acima transcritos.

A Recorrente contesta a manutenção da referida glosa pela DRJ em síntese:

A vedação ao crédito aplicada pela DRJ está em confronto com a jurisprudência que se firmou no STJ, no julgamento do RESP 1.221.170/PR, e com a própria jurisprudência do CARF, que admite o creditamento de PIS e COFINS sobre fretes, mesmo quando os insumos transportados não forem tributados:

Número do processo: 10660.901099/2018-86 Turma: Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Terceira Seção Câmara: Quarta Câmara Seção: Terceira Seção De Julgamento Data da sessão: Tue Sep 27 00:00:00 UTC 2022 Data da publicação: Fri Nov 25 00:00:00 UTC 2022 Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Ano-calendário: 2016 MATÉRIAS NÃO IMPUGNADAS. PRECLUSÃO CONSUMATIVA. A matéria não impugnada torna-se definitiva quando não demonstrado o contrário na fase recursal, em virtude da incidência da preclusão consumativa CRÉDITO. 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 transportado, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições.

FRETES DE INSUMOS NÃO TRIBUTADOS. CRÉDITO. POSSIBILIDADE Os fretes pagos na aquisição de insumos integram o custo dos referidos insumos e são apropriáveis no regime da não cumulatividade do PIS e da COFINS, ainda que o insumo adquirido não tenha sido onerado pelas contribuições.

COOPERATIVAS AGRÍCOLAS. BASE DE CÁLCULO. Restando demonstrado pelo fisco, a partir da contabilidade mantida pela cooperativa, a parcela efetivamente sujeita à tributação, deve prosperar o lançamento.

Número da decisão: 3401-010.638 Decisão: Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para afastar a glosa sobre: 1 - fretes de compras para transporte de produtos não tributados. 2 - gastos com Embalagem Transporte/Acondicionamento. Vencido o conselheiro Marcos Antônio Borges no item 1. Votaram pelas conclusões Oswaldo Gonçalves de Castro Neto e Marcos Antônio Borges no item 2. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3401-010.631, de 27 de setembro de 2022, prolatado no julgamento do processo 10660.901104/2018-51, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Nome do relator: Carolina Machado Freire Martins Número do processo: 10925.909160/2011-17 Turma: Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Terceira Seção Câmara: Quarta Câmara Seção: Terceira Seção De Julgamento Data da sessão: Thu Mar 23 00:00:00 UTC 2023 Data da publicação: Wed Jul 12 00:00:00 UTC 2023 Ementa: ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006 (—)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006 (—) CRÉDITO REGIME NÃO CUMULATIVO. FRETES NA AQUISIÇÃO PRODUTOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO.

Possibilidade de uso de créditos das contribuições para o PIS/PASEP não cumulativo decorrente de fretes na aquisição de produtos/serviços tributados à alíquota zero. Créditos de natureza autônoma, sem qualquer vínculo com o tratamento tributário dado a carga transportada. (...)

Numero da decisão: 3402-010.302 Os julgados citados acima confirmam a autonomia dos créditos sobre fretes em relação às mercadorias e insumos transportados, o que impõe a reversão das glosas impostas pelo acórdão recorrido, inclusive as tratadas adiante, para cada uma dos CFOPs.

Em relação a matéria, importa ressaltar que a partir do momento que se nota a relevância e essencialidade do frete no processo produtivo do adquirente, por transportar insumos, tem-se a confirmação de que este serviço se caracteriza também como insumo, independentemente da forma de tributação do que se transporta.

Daí porque, cabe ao contribuinte, a partir desta constatação, verificar somente se o serviço realizado de transporte está sujeito ao pagamento de tais contribuições e, por conseguinte, apurar o montante do crédito nos moldes da legislação.

Bem por isso, o fato de a mercadoria ou insumo não ser tributada, ter alíquota reduzida ou majorada, ou suspensão, ou mesmo estar regido por situações de crédito presumido, não implica na impossibilidade do crédito ou mesmo alteração da apuração do montante.

Como bem destacado pelo Recorrente, neste E. Conselho, o tema não é novo, sendo possível citar de forma exemplificativa decisão reconhecendo o direito ao crédito do frete, dada a sua natureza autônoma:

CARF, 3ª Seção, Ac. 3401-011.736, j. 27/06/2023. Cf. CARF, 3ª Seção, Ac. 3401-010.662, j. 27/09/2022

"FRETES COMPRAS PRODUTOS NÃO TRIBUTADOS. POSSIBILIDADE. Os fretes pagos na aquisição de produtos integram o custo dos referidos insumos e são apropriáveis no regime da não cumulatividade do PIS e da Cofins, ainda que o produto adquirido não tenha sido onerado pelas contribuições. Trata-se de operação autônoma, paga à transportadora, na sistemática de incidência da não-cumulatividade. Sendo os regimes de incidência distintos, do produto (combustível) e do frete (transporte), permanece o direito ao crédito referente ao frete pago".

Ademais, trata-se de matéria sumulada por este Conselho, a saber:

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

Dessa maneira, revento as glosas efetuadas.

3.3 Frete - Operações de Industrialização Realizadas por Encomenda (CFOP 6125/6925):

Segundo a DRJ, a Recorrente não tem direito ao crédito sobre fretes em tais operações, porque os produtos que resultam da atividade de industrialização por encomenda não são de sua propriedade e, por isso, a operação subjacente não se caracteriza como uma venda.

Já a Recorrente argumenta que:

Vale ressaltar que o presente processo foi originado de uma auditoria de créditos no Processo/dossiê nº 13033.556170/2021-41, que adotou uma classificação incorreta das atividades da Recorrente, como mera revendedora ou editora de livros, desconsiderando a sua atividade principal, de indústria gráfica.

A correta compreensão da natureza das atividades desenvolvidas pela Recorrente - que, repita-se, não são de revenda nem exclusivamente de serviços de edição - é indispensável para a aferição da essencialidade e relevância dos bens e serviços adquiridos como insumos e dos respectivos fretes, a fim de afastar as glosas indevidas, aqui impugnadas.

Considerando que a Recorrente é uma indústria gráfica e não revendedora de livros, os fretes relativos a operações de industrialização por encomenda (CFOP 6125/ 6925), inclusive os fretes intramunicipais, são nitidamente vinculados à sua atividade principal e às receitas tributadas pelo PIS e COFINS, atendendo aos critérios de essencialidade e relevância.

Por isso, requer-se o provimento deste recurso, para reverter tais glosas, já que fundadas nas premissas de que não seriam "transporte na operação de venda" e se referem a produto acabado.

Contudo, em que pese as atividades desenvolvidas pela Recorrente, tais despesas não foram contempladas entre os itens passíveis de creditamento, conforme definido no artigo 3º das Lei 10.637/2002 e 10.833/2003, bem como, não se enquadram no conceito de insumo a luz do Parecer Cosit/RFB nº 5, de 17/12/2018.

3.3 Frete Operações de Remessa de Mercadoria ou Bem para Conserto (CFOP 5915/6915)

A Recorrente contesta a manutenção das glosas, nos seguintes termos:

Primeiramente, a Recorrente impugna a obrigatoriedade de ativar os fretes na remessa de bens e mercadorias para conserto e submetê-los à mesma regra de apropriação dos créditos sobre os bens em si, pois não foi evidenciado que o conserto ou reparo resultará em aumento da vida útil do bem.

Mesmo que fosse mantida a exigência da DRJ, de registro dos custos com fretes para conserto e reparo de bens no ativo da Recorrente, para efeito de apropriação de créditos de PIS e COFINS, eventual equívoco na escrituração não impede a autoridade julgadora de reconhecê-los, nem impõe a retificação das declarações pertinentes como condição para a sua apropriação, aplicando-se o mesmo entendimento do CARF a propósito dos créditos extemporâneos, para reformar o acórdão neste ponto.

Depreende-se da análise dos autos e nos termos da legislação que disciplina as Contribuições para o PIS e Cofins, razão não assistir a Recorrente e por entender que a decisão proferida pela instância *a quo* seguiu o rumo correto, utilizo suas razões de decidir como se minha fossem, nos termos do §12º do art. 114 do RICARF, in verbis:

Importante esclarecer que os dispêndios (inclusive fretes) com conserto, manutenção e reparo são passíveis de creditamento ou não a depender da função do bem consertado, mantido ou reparado na empresa. Portanto, o reconhecimento de qualquer direito creditório vinculado a tais despesas somente pode ocorrer mediante apresentação de documentos que evidenciem sua utilização no processo produtivo. Assim, no mínimo, devem ser apresentadas as notas fiscais relativas aos serviços tomados, nas quais conste a descrição do bem.

Segundo se verifica, por meio da planilha de Glosas-CFOP, o tomador do serviço foi a interessada e, segundo as descrições da mercadoria/serviço, bem como Laudo do Processo Produtivo de fls. 26698 a 26737, verifica-se que se trata de bens que fazem parte do produtivo.

(...)

Por meio das notas fiscais de aquisição dos bens transportados, verifiquei que esses bens, considerando os valores unitários, estão ou deveriam estar apropriados ao ativo imobilizado da interessada e, sendo assim, a possibilidade de apuração dos créditos associados a esses bens possuem sistemática própria de apuração, considerando a depreciação a que estão submetidos. A seguir trago excerto das notas fiscais, relacionando os bens.

Concluo que a interessada se creditou de valores referentes a fretes sobre a remessa para conserto, sem considerar que a apropriação do custo da manutenção deveria ser feito ao valor bem do ativo imobilizado que, posteriormente, seria ativado. Desta forma, a possibilidade de calcular o crédito é possível, desde que o valor integre o custo de aquisição e seja depreciado da mesma forma que o bem o que não ocorreu no caso concreto.

Entendo que não cabe a essa julgadora fazer a apropriação intempestivamente, pois é uma operação que exige a correta contabilização e retificação das declarações pertinentes, bem como a demonstração do regime a que pretende submeter a utilização do crédito que deve ser uma escolha do contribuinte.

Assim, mantenho a glosa dos valores conforme o procedimento fiscal.

3.4 Fretes de Operações de Remessa de Amostra Grátis (CFOP 5911/6911) e Exposição/Feira (CFOP 6914)

Aduz a Recorrente que:

Em relação a este item, mais uma vez, o acórdão da DRJ adota entendimento excessivamente restritivo do direito a créditos de PIS e COFINS, em confronto com a decisão do STJ no RESP 1.221.170/ PR e desconsiderando as atividades da Recorrente, para limitar os créditos de fretes apenas às operações de vendas de mercadorias, como se a remessa de amostras para feiras e exposições não fosse essencial nem relevante para uma indústria gráfica, que precisa mostrar seus produtos para potenciais clientes, inclusive concedendo-lhe amostras grátis ou brindes. Ficam impugnadas tais glosas, por se referirem a fretes em operações essenciais.

Em que pese as atividades desenvolvidas pela Recorrente, tais despesas não foram contempladas entre os itens passíveis de creditamento, conforme definido no artigo 3º das Lei 10.637/2002 e 10.833/2003, bem como, não se enquadram no conceito de insumo a luz do Parecer Cosit/RFB nº 5, de 17/12/2018.

3.5 Fretes de Outras Saídas de Mercadorias ou Prestação de Serviços não especificados (CFOP 5949/6949)

Alega a Recorrente:

Na planilha de glosas de créditos de Insumos-Fretes-CFOP, identificam-se créditos de fretes no transporte de catálogos (Freso, Lebes, Martinello Rede, Farmácias Indiana Condor Páscoa, MiniPreço, Imperatriz Atacadão), livros - "Araribá Mais História e Ciências", "Cadernos do aluno" de Língua Portuguesa, Ciências, Matemática, "Dia a Dia com Esperança" -, folhetos - Boticário PRM Mães, Boticário PRM Black Week, entre outros.

Os dados da referida planilha revelam que os fretes são relativos a materiais gráficos produzidos pela Recorrente, como parte da sua atividade industrial e, por isso, dão direito ao crédito de PIS e COFINS, ainda que o CFOP não seja de venda.

Mais uma vez, a manutenção da glosa pela DRJ demonstra interpretação restritiva, não compatível com as atividades da Recorrente, com a decisão do STJ no RESP 1.221.170/PR e com a orientação desse CARF a respeito do assunto, devendo ser provido o recurso também quanto a este item, para a reversão das glosas.

No caso em análise, como não constam dos autos a efetiva natureza das operações ou seja, tais remessas não referem-se a operações de venda, tampouco é possível constatar se enquadram-se no conceito de insumo a luz do Parecer Cosit/RFB nº 5, de 17/12/2018, as glosas devem ser mantidas.

4. Conclusão

Diante todo o exposto, dou provimento parcial ao Recurso Voluntário para reconhecer o direito ao crédito relativo as:

- (i) despesas com o aluguel do imóvel situado a Rua Pedro Gusso, no 1.640, bairro CIC, na cidade de Curitiba, Estado do Paraná, de propriedade da empresa Positivo Administradora de Bens Ltda.;
- (ii) material de embalagem - caixas de papelão, papelão, fitas adesivas, fitas dupla face, sacos de tecido, pallets, pallets descartáveis;
- (iii) frete em operações de entrada não tributada.

Assinado Digitalmente

Flávia Sales Campos Vale

ACÓRDÃO 3201-012.327 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10980.909591/2021-82

DOCUMENTO VALIDADO