



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>11080.729189/2011-51</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3102-003.190 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	11 de dezembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	FITESA NAOTECIDOS S/A
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste Conselho.

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO.

Cabe à Recorrente o ônus de provar o direito creditório alegado perante a Administração Tributária, em especial no caso de pedido de restituição decorrente de contribuição recolhida indevidamente.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS, APROVEITAMENTO. PERÍODO SUBSEQUENTE. IMPOSSIBILIDADE. NÃO COMPROVAÇÃO DO APROVEITAMENTO EM PERÍODOS ANTERIORES.

Não é permitido o aproveitamento do crédito em períodos subsequentes, de forma extemporânea, se não for devidamente comprovado pelo Contribuinte o seu não aproveitamento em outros períodos de apuração.

**ACÓRDÃO**

Acordam os membros do colegiado em votar o recurso da seguinte forma: i) por unanimidade, em conhecer do recurso voluntário e, no mérito, dar-lhe provimento parcial para reconhecer o crédito adicional apurado pela diligência fiscal; e ii) por maioria, para manter a glosa das despesas com embalagens (caixa de papelão, pallets de madeira, caixa de madeira, big bags e capas de fardos). Vencidos os conselheiros Wilson Antônio de Souza Corrêa e Joana Maria de Oliveira Guimarães que revertiam a glosa. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos

repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3102-003.185, de 11 de dezembro de 2025, prolatado no julgamento do processo 11080.723923/2010-97, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

*Assinado Digitalmente*

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jorge Luis Cabral, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Wilson Antonio de Souza Correa, Fabio Kirzner Ejchel, Sabrina Coutinho Barbosa, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

## RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou improcedente Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que acolhera em parte o Pedido de Ressarcimento apresentado pelo Contribuinte. O pedido é referente ao suposto crédito de COFINS.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na sua ementa, em síntese abaixo, estão sumariados os fundamentos da decisão, detalhados no voto:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

APRECIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE.

Não cabe a esta instância julgadora apreciar argumentos de inconstitucionalidade e ilegalidade de norma por ser matéria reservada ao Poder Judiciário.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

PROVAS. JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS.

Não comprovadas quaisquer das hipóteses para concessão de novo prazo para apresentação de documentos, descabe fazê-la em momento diferente da impugnação.

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

Entende-se por insumos utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado e sejam utilizadas na fabricação ou produção de bens destinados à venda, e nos serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na sua produção ou fabricação.

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS.

Para fins de apuração de créditos da não cumulatividade, insumos devem ser entendidos como os bens ou serviços aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de bens e na prestação de serviços.

Em seguida, devidamente notificada, a Empresa interpôs o presente recurso voluntário pleiteando a reforma do acórdão.

No Recurso Voluntário, a empresa suscitou as mesmas questões preliminares e de mérito, repetindo as argumentações apresentadas na Manifestação de Inconformidade às glosas de créditos.

Este Colegiado, em sessão realizada no dia 25 de maio de 2021, resolveu converter o julgamento em diligência por entender que o processo não se encontrava maduro para julgamento pois necessitava que a autoridade preparadora intimasse o contribuinte a esclarecer alguns questionamentos postos pelo Colegiado e apresentasse laudo técnico sobre os dispêndios considerados como insumos.

O Contribuinte, devidamente cientificado, não se manifestou sobre os resultados da diligência fiscal.

Cumprida a solicitação do Colegiado, o processo retornou para julgamento.

É o relatório.

## VOTO

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

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

Conforme se depreende da leitura dos autos, a lide trata de pedido de ressarcimento da COFINS não cumulativa do 1º trimestre de 2006 a 4º trimestre de 2009, vinculados à exportação, com pedidos de compensação atrelados, que foi indeferido parcialmente pela Unidade de Origem uma vez que se identificou a exclusão indevida de créditos sobre diversos custos/despesas na apuração da contribuição para a COFINS, bem como impropriedade no critério de rateio utilizado. Os seguintes itens foram objeto de glosas pela Fiscalização e confirmadas integralmente no julgamento de primeira instância:

1. O contribuinte incluiu, indevidamente, na apuração dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, valores referentes a fretes sobre remessa/retorno de MI, fretes sobre devolução de vendas, frete referente a retorno de container vazio, despesas relativas a container estufado em Rio Grande, despesas de envio de documentos, transporte de funcionários, entre outros (fls. 48 a 662);

2. A interessada incluiu, indevidamente, na base de cálculo dos créditos valores referentes a serviços e materiais (fls. 48 a 662), não aplicados ou consumidos diretamente na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens destinados à venda, descritos a seguir: treinamentos, assessorias e consultorias diversas; serviços de análise e pesquisa; EPIs (luvas e sapatos de segurança); balcões, bancadas de pias, prateleiras, estantes, cadeiras, mesas, armários, gaveteiros e caixas de madeira; divisórias em gesso acartonado; matérias de limpeza e higiene; materiais de laboratório; cadeados; luminárias, lâmpadas e reatores; bombonas de plástico, containers, pallets e racks; plano de prevenção a incêndios, rede de combate a incêndios, serviços nas tubulações de combate a incêndio, mangueiras e válvulas para extintor de incêndio, serviço de instalação de sistema de alarme de incêndios; forno de microondas e máquinas de café; coleta de resíduos orgânicos; serviços de vigilância e segurança, sistema de câmeras de segurança; impressoras, cartuchos para impressora, monitores, no breaks, computadores, coletores de dados, discos rígidos, licenças de software, serviços de manutenção de hardware e software, serviços de informática; materiais de laboratório; baterias automotivas e carregadores de bateria; materiais de escritório; camisas de malha branca e jaquetas; aparelhos de ar condicionado, refrigeradores, bebedouros e ventiladores; aspiradores de pó; iluminação pública; serviços de manutenção de subestação; serviços de fumigação de paletes; mão de obra para construção de sala de reuniões, instalação e retirada de vidros, recuperação de divisórias; outras prestações de serviço para administração e almoxarifado; manutenção predial administração; cortinas de ar; placas para identificação; relógios ponto; telefones; entre outros;

3. Também houve inclusão indevida na base de cálculo dos créditos de valores referentes a aquisições de desperdícios, resíduos e aparas de plástico descritos a seguir: resíduo spun 100% pp branco, resíduo spun 100% pp azul claro, resíduo spun 100% pp verde claro, reciclado 100% pp branco, reciclado 100% pp azul claro, reciclado 100% pp verde claro, fibra de poliéster reciclado cortada, resíduo a reciclar, resíduo sm/sms 100% pp branco, resíduo sm/sms 100% pp azul claro, resíduo sm/sms 100% pp verde claro, resíduo melt 100% poliéster branco, resíduo thermobonded pp, não-tecido resíduo a classificar, resíduo contaminado 100% poliéster branco, resíduo contaminado 100% pp branco, resíduo fibra pp + poliéster branco, entre outros (fls. 48 a 662). Os desperdícios, resíduos e aparas de plástico utilizados pelo contribuinte como insumo no seu processo produtivo se classificam na posição 39.15 da TIPI, portanto, não geram créditos no regime da não cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS por expressa vedação legal;

4. Créditos extemporâneos solicitados, no valor de R\$ 1.351.942,79, que tem sua origem na empresa incorporada FITESA HORIZONTE INDUSTRIAL LTDA (CNPJ:73.584.062/0001-61), estes não se referem ao 2º trimestre de 2008, mas a trimestres anteriores. Além disso, a empresa FITESA HORIZONTE INDUSTRIAL LTDA não efetuou exportações em 2008. Segundo o art. 28 § 2º, inciso I, da IN 900/2008, cada pedido de ressarcimento deverá se referir a um único trimestre-calendário;
5. em alguns meses os valores das devoluções de vendas de mercado interno, sujeitas à alíquota de 7,6%, informados no Dacon, não estão de acordo com os valores informados nos balancetes mensais;
6. foi solicitado indevidamente ressarcimento de créditos relativo às devoluções de vendas, os quais podem ser utilizados na dedução da Contribuição para a Cofins, mas não objeto de ressarcimento;
7. houve inclusão indevida, na base de cálculo, dos créditos de valores referentes a devoluções de vendas de mercado externo; e
8. há impropriedade no rateio proporcional dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Em sede de recurso voluntário, a Recorrente apenas contesta as glosas efetuadas por utilização de conceito de insumo restritivo pela Autoridade Fiscal e a glosa de créditos extemporâneos que tiveram sua origem na empresa incorporada FITESA HORIZONTE INDUSTRIAL LTDA.

Inicialmente, cabe esclarecer que a Recorrente é pessoa jurídica de direito privado que atua no ramo industrial, preponderantemente, no design, desenvolvimento, fabricação, importação e exportação de produtos não tecidos de polipropileno (spiaibond e spimmelt) e compostos feitos de não tecidos de polipropileno (spunbond e spunmelt) nas Américas e na venda e distribuição mundial destes produtos (o "Nezôcio).

No que concerne aos bens e serviços utilizados como insumos, a Recorrente sustenta que a glosa de créditos efetuadas e ratificadas parcialmente pelos julgadores da DRJ, em igual sentido, ancoraram-se em uma interpretação restritiva do conceito de "insumo" para PIS e COFINS, o qual não se coaduna com o princípio da não cumulatividade previsto no parágrafo 12 do artigo 195 da Constituição Federal, a exemplo da posição de expoentes da Doutrina e dos mais recentes julgados proferidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Sustenta que o insumo dedutível é todo aquele relacionado, direta ou indiretamente, com a produção e comercialização da/pela empresa contribuinte e que assim afete e enseje as receitas tributadas pela contribuição social. Por fim, cita o julgamento realizado pelo E. Superior Tribunal de Justiça no RE nº 1.221.170/PR, o qual definiu que o conceito insumo está vinculado à essencialidade ou relevância dos dispêndios em relação à atividade econômica do contribuinte.

Para melhor compreensão da matéria envolvida, por oportuno, deve-se apresentar preliminarmente a delimitação do conceito de insumo hodiernamente aplicável às contribuições em comento (COFINS e PIS/PASEP) e em consonância com os artigos 3º, inciso II, das Leis nº10.637/02 e 10.833/03, com o objetivo de

se saber quais são os insumos que conferem ao contribuinte o direito de apropriar créditos sobre suas respectivas aquisições.

Após intensos debates ocorridos nas turmas colegiadas do CARF, a maioria dos Conselheiros adotou uma posição intermediária quanto ao alcance do conceito de insumo, não tão restritivo quanto o presente na legislação de IPI e não excessivamente alargado como aquele presente na legislação de IRPJ. Nessa direção, a maioria dos Conselheiros têm aceitado os créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que eles sejam empregados indiretamente.

Transcrevo parcialmente as ementas de acórdãos deste Colegiado que referendam o entendimento adotado quanto ao conceito de insumo:

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo apenas os “bens e serviços” que integram o custo de produção.

(Acórdão 3402-003.169, Rel. Cons. Antônio Carlos Atulim, sessão de 20.jul.2016)

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fábrica, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final. (...).

(Acórdão 3403003.166, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime em relação à matéria, sessão de 20.ago.2014)

Essa questão também já foi definitivamente resolvida pelo STJ, no Resp nº 1.221.170/PR, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), que estabeleceu conceito de insumo que se amolda aquele que vinha sendo usado pelas turmas do CARF, tendo como diretrizes os critérios da essencialidade e/ou relevância. Reproduzo a ementa do julgado que expressa o entendimento do STJ:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN

404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3o., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Vale reproduzir o voto da Ministra **Regina Helena Costa**, que **considerou os seguintes conceitos de essencialidade ou relevância** da despesa, que deve ser seguido por este Conselho:

**Essencialidade**, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;

**Relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceitação de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Dessa forma, para se decidir quanto ao direito ao crédito de PIS e da COFINS não-cumulativo é necessário que cada item reivindicado como insumo seja analisado em consonância com o conceito de insumo fundado nos critérios de essencialidade e/ou relevância definidos pelo STJ, ou mesmo, se não se trata de hipótese de vedação ao creditamento ou de outras previsões específicas constantes nas Leis nºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005, para então se definir a possibilidade de aproveitamento do crédito.

Embora o referido Acórdão do STJ não tenha transitado em julgado, de forma que, pelo Regimento Interno do CARF, ainda não vincularia os membros do CARF, a Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF<sup>1</sup>, com a aprovação da dispensa de contestação e recursos sobre o tema, com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002,<sup>2</sup> c/c o

<sup>1</sup> Portaria Conjunta PGFN /RFB nº1, de 12 de fevereiro de 2014 (Publicado(a) no DOU de 17/02/2014, seção 1, página 20)

Art. 3º Na hipótese de decisão desfavorável à Fazenda Nacional, proferida na forma prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC, a PGFN informará à RFB, por meio de Nota Explicativa, sobre a inclusão ou não da matéria na lista de dispensa de contestar e recorrer, para fins de aplicação do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e nos Pareceres PGFN/CDA nº 2.025, de 27 de outubro de 2011, e PGFN/CDA/CRJ nº 396, de 11 de março de 2013.

§ 1º A Nota Explicativa a que se refere o caput conterá também orientações sobre eventual questionamento feito pela RFB nos termos do § 2º do art. 2º e delimitará as situações a serem abrangidas pela decisão, informando sobre a existência de pedido de modulação de efeitos.

§ 2º O prazo para o envio da Nota a que se refere o caput será de 30 (trinta) dias, contado do dia útil seguinte ao termo final do prazo estabelecido no § 2º do art. 2º, ou da data de recebimento de eventual questionamento feito pela RFB, se este ocorrer antes.

§ 3º A vinculação das atividades da RFB aos entendimentos desfavoráveis proferidos sob a sistemática dos arts. 543-B e 543-C do CPC ocorrerá a partir da ciência da manifestação a que se refere o caput.

§ 4º A Nota Explicativa a que se refere o caput será publicada no sítio da RFB na Internet.

§ 5º Havendo pedido de modulação de efeitos da decisão, a PGFN comunicará à RFB o seu resultado, detalhando o momento em que a nova interpretação jurídica prevaleceu e o tratamento a ser dado aos lançamentos já efetuados e aos pedidos de restituição, reembolso, ressarcimento e compensação.

(...)

<sup>2</sup> LEI No 10.522, DE 19 DE JULHO DE 2002.

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexistam outros fundamentos relevantes, na hipótese de decisão versar sobre: (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)

(...)

II - matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça, do Tribunal Superior do Trabalho e do Tribunal Superior Eleitoral, sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda; (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

III - (VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

IV - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil; (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

V - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos art. 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, com exceção daquelas que ainda possam ser objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

(...)

§ 4º A Secretaria da Receita Federal do Brasil não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que tratam os incisos II, IV e V do caput, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 5º As unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil deverão reproduzir, em suas decisões sobre as matérias a que se refere o caput, o entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, que versem sobre essas matérias, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 6º - (VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

§ 7º Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, o que vincula a Receita Federal nos atos de sua competência.

Nesse mesmo sentido, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a seguinte ementa:

EMENTA. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA 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.

No caso concreto, observa-se que o Auditor Fiscal e o acórdão recorrido aplicaram integralmente o conceito mais restritivo aos insumos – aquele que se extrai dos atos normativos expedidos pela RFB (Instruções Normativas da SRF ns.247/2002 e 404/2004), já declarados ilegais pela decisão do STJ sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015).

Assim, em face da superveniência do REsp nº 1.221.170/PR, careciam os autos da comprovação do eventual enquadramento dos itens glosados no conceito de insumo segundo os critérios da *essencialidade* ou *relevância*.

Em sessão realizada em 25/05/2021, o colegiado acolheu a proposta do Relator de baixar o processo em diligência para que a Autoridade Fiscal e Contribuinte providenciassem os seguintes elementos:

1. Intime a Recorrente, dentro de prazo razoável, a apresentar laudo técnico/memorial com a demonstração detalhada da utilização de cada um dos bens e serviços glosados entendidos como insumos no processo produtivo desenvolvido pela empresa, nos termos do REsp nº 1.221.170/PR. Nesse item, a recorrente deverá discriminar em planilha as despesas/custos incorridos glosados

separados por natureza e juntar toda a documentação que sirva para lastrear as suas afirmações;

2. Intime a Recorrente, dentro de prazo razoável, a justificar porque considera que cada um dos bens e serviços do item anterior são *essenciais ou relevantes* ao seu processo produtivo, do qual resulta o produto final destinado a venda ou serviço prestado, em conformidade com os critérios delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp nº 1.221.170/PR, anteriormente citado;

3. Que a Autoridade Fiscal elabore Relatório Conclusivo acerca da apuração das informações solicitadas nos itens acima, manifestando-se sobre dos fatos e fundamentos apresentados pela Recorrente, inclusive, sobre o eventual enquadramento de cada bem e serviço do período de apuração no conceito de insumo delimitado no Parecer Normativo Cosit nº05/2018 e Voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp nº 1.221.170/PR, de aplicação obrigatória no âmbito da RFB (Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF);

4. Após a intimação da Recorrente do resultado da diligência, conceder-lhe o prazo de 30 (trinta) dias para manifestação, nos termos do art. 35 do Decreto nº 7.574/2011.

Em atendimento ao solicitado, a Fiscalização analisou os documentos constantes nos autos e outros apresentados no decorrer da diligência, levando em consideração nas reanálises das glosas o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018 e voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp nº 1.221.170/PR, de aplicação obrigatória no âmbito da RFB(Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF), atendendo ao solicitado na Resolução nº3402-002.992 da 3ª Seção de Julgamento/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária.

No termo de informação fiscal, a Autoridade Fiscal informa que reconheceu valores adicionais de créditos passíveis de ressarcimento que devem ser acolhidos no presente voto por inexistir controvérsia com relação a essas glosas revertidas informadas no relatório de diligência fiscal.

Com relação às glosas de insumos, o contribuinte em seu recurso não faz considerações específicas sobre cada glosa efetuada pela autoridade fiscal, mas tão somente argumenta genericamente sobre o alcance do conceito de insumo, argumentando que deve ser considerado insumo todos os seus custos e despesas, nos termos do IRPJ, ou seja, devem ser considerados como insumos todos os custos e despesas habitualmente necessários e indispensáveis à geração da receita empresarial ensejam direito à apuração e ao aproveitamento de créditos da Cofins e do PIS no regime da não cumulatividade.

No entanto, não se pode acolher a pretensão da Recorrente para abarcar todos os seus gastos com créditos sobre insumos, nos termos do IRPJ, sob a alegação de que todos esses custos e despesas são necessárias à atividade da empresa gerando direito a crédito. Como já discorrido anteriormente, o direito a crédito sobre bens ou serviços como insumos se dá naqueles utilizados no processo produtivo da empresa ou prestação de serviços, em função da sua essencialidade nessas atividades. Além disso, em razão da relevância, também se admite o

creditamento de bens e serviços como insumos cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação de serviço, integre o processo produtivo por imposição legal. A possibilidade de creditamento de uma despesa ou custo como insumo deve ser aferida causuísticamente em vista da sua utilização no setor produtivo da empresa ou prestação de serviços, de acordo com os critérios da essencialidade ou relevância, estabelecido no voto da Ministra Regina Helena Costa proferido no REsp nº 1.221.170/PR, já abordados nesse voto.

Vale ressaltar que, embora a recorrente tenha trazido aos autos um laudo técnico, observa-se que o laudo trazido foi extremamente suscinto, no qual não há especificação da despesa ou custo glosados com a área de aplicação do bem ou serviço na atividade produtiva da empresa ou mesmo a especificação da máquina ou equipamento onde o bem é aplicado, naqueles casos de manutenção.

O contribuinte também não se manifestou sobre o resultado da diligência fiscal, contestando o seu conteúdo.

Nunca é demais lembrar que é entendimento pacificado neste Colegiado que cabe à recorrente o ônus de provar o direito creditório alegado perante a Administração Tributária, conforme consignado no Código de Processo Civil 2015(Lei nº13.105/15), adotado de forma subsidiária na esfera administrativa tributária:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

(negrito nosso)

A obrigação de provar o seu direito decorre do fato de que a iniciativa para o pedido de restituição ser do contribuinte, cabendo à Fiscalização a verificação da certeza e liquidez de tal pedido, por meio da realização de diligências, se entender necessárias, e análise da documentação comprobatória apresentada. O art. 65 da revogada IN RFB nº 900/2008 esclarecia:

Art. 65. A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.

Ressalte-se que normas de semelhante teor constam em legislação antecedente, conforme IN SRF 210, de 01/10/2002, IN SRF 460 de 18/10/2004, IN SRF 600 de 28/12/2005.

No caso em apreço, em face da evidente insuficiência probatória, a recorrente não logrou êxito em comprovar que a empresa faz jus ao crédito pleiteado glosado de insumos remanescente.

Em vista do exposto, mantém-se as glosas remanescentes.

No que concerne aos créditos extemporâneos solicitados de PIS/PASEP e de COFINS, respectivamente, no valor de R\$ 338.761,25 e no valor de R\$ 1.351.942,79, que tem sua origem na empresa incorporada FITESA HORIZONTE INDUSTRIAL LTDA (CNPJ: 73.584.062/0001-61), atesta a fiscalização que estes não se referem ao 2º trimestre de 2008, mas a trimestres anteriores. Além disso, a empresa FITESA HORIZONTE INDUSTRIAL LTDA não efetuou exportações em 2008 que pudesse ensejar a apuração de ressarcimento.

A legislação das contribuições nos §§4º dos arts. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 previu a possibilidade do contribuinte descontar nos meses subsequentes eventuais créditos oriundos de meses anteriores, nos seguintes termos:

Art. 3º (...)

(...)

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

(negrito nosso)

Quanto aos créditos extemporâneos, as turmas do CARF tem entendido que, além da forma indicada pela Receita Federal, no sentido da correção de erros na apuração da contribuição, por meio da realização de retificação do DACON, com a conseqüente apuração de contribuição paga a maior, se houver, ou alteração do saldo do trimestre a ser repassado para o trimestre seguinte, existe outra possibilidade aceita, sem a necessidade de retificação desses demonstrativos, desde que a empresa comprove, por meio de documentação hábil, a existência do crédito e o não aproveitamento anterior do mesmo (entre o mês da aquisição do bem ou serviço e o mês de aproveitamento extemporâneo), assegurando-se, dessa forma, a não ocorrência do duplo aproveitamento de créditos pelo contribuinte.

Nesse sentido, em outras oportunidades as turmas do CARF já se pronunciaram sobre esse tema, dos quais destacam-se os trechos dos votos dos Conselheiros Alexandre Kern e Rosaldo Trevisan, admitindo a relevação da formalidade de retificação das declarações e demonstrativos desde que demonstrada pela interessada a ausência de utilização do crédito extemporâneo em outros períodos:

Processo nº 12585.720420/201122

Acórdão nº 3402002.603 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária Sessão de 28 de janeiro de 2015

Relator: Alexandre Kern

(...)

Aproveitamento de Créditos Extemporâneos(...)A matéria no entanto já tem entendimento em sentido contrário, plasmado, por exemplo, nº Acórdão nº 3403002.717, de 29 de janeiro de 2014 (Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime), em que ficou assente a necessidade de que reste documentado o aproveitamento dos créditos, mediante as retificações das declarações correspondentes, de modo a não dar ensejo a duplo aproveitamento, ou a irregularidades decorrentes. Admite-se a possibilidade de relevância formalidade de retificação das declarações desde que demonstrada conclusiva e irrefutavelmente, a ausência de utilização do crédito extemporaneamente registrado. De se reconhecer, no entanto, que a retificação das declarações é extremamente mais simples.

Assim, omitindo-se em proceder à prévia retificação do Dacon respectivo e sem fazer prova cabal de que não aproveitou o crédito anacrônico, deve-se manter a glosa.

(...)

Processo nº 10380.733020/201158 Acórdão nº 3403002.717 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária Sessão de 29 de janeiro de 2014 Relator: Rosaldo Trevisan(...)Cabe destacar de início, que, por óbvio, a ausência de retificação a que se refere o fisco, é referente aos períodos anteriores, pois o que se busca é evitar o aproveitamento indevido, ou até em duplicidade. As retificações, como destaca o fisco, trazem uma série de consequências tributárias, no sentido de regularizar o aproveitamento e torna-lo inequívoco.

Quanto à afirmação de que a recorrente cumpriu em demonstrar a ausência de utilização anterior dos referidos créditos, indicando genericamente todos os documentos entregues à fiscalização e/ou acostados na impugnação, não logra instaurar apresentar elementos concretos que ao menos instaurem dúvida no julgador, demandando diligência ou perícia. Aliás, a perícia solicitada ao final do recurso voluntário considera-se não formulada pela ausência dos requisitos do art. 16, IV do Decreto no 70.235/1972, na forma do § 1º do mesmo artigo.

No mais, acorda-se com o julgador de piso sobre a necessidade de que reste documentado o aproveitamento dos créditos, mediante as retificações das declarações correspondentes, de modo a não dar ensejo a duplo aproveitamento, ou a irregularidades decorrentes. E, ainda que se relevasse a formalidade de retificação das declarações, não restou no presente processo demonstrada conclusivamente, como exposto, ausência de utilização anterior dos referidos créditos.

Sobre a afirmação de que a autuação "funda seu entendimento tão somente em uma solução de consulta, formulada por outro contribuinte", é de se reiterar de que forma o fisco utilizou soluções de consulta na autuação (fl. 35 do Termo de Verificação Fiscal):

O segundo requisito diz respeito à necessária retificação, em todos os períodos pertinentes, de todas as declarações (DACONS, DCTFs e DIPJs) cujos valores são alterados pelo recálculo e refazimento da apropriação de créditos de PIS e COFINS. Isto porque este procedimento implica também o recálculo de todos os tributos

devidos em cada período de apuração, especialmente o Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

É que na sistemática da não cumulatividade, qualquer apropriação de créditos de PIS e de COFINS, resulta, necessariamente na redução, em cada período de apuração, de custos ou despesas incorridas e, por consequência, na elevação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Há diversas soluções de consulta no âmbito da RFB, que exprimem o entendimento acima, dentre elas citaremos a Solução de Consulta no 14 SRRF/6aRF/DISIT, de 17/02/2011, a Solução de Consulta no 335 SRRF/9aRF/DISIT, de 28/11/2008, e a Solução de Consulta nº 40 SRRF/9aRF/DISIT, de 13/02/2009.

Assim, patente que as soluções de consulta não são (e sequer constam no campo correspondente) a fundamentação da autuação.

(...)

Em adição ao que a DRJ estabelece, agregamos somente a possibilidade de, na ausência das retificações, haver comprovação inequívoca do alegado por outros meios, o que não se visualiza no caso dos presentes autos. É de se reconhecer, contudo, que extremamente mais simples é a retificação das declarações.

(...)

No caso concreto, percebe-se que a recorrente não efetuou a retificação das DACONs e DCTFs, tampouco trouxe aos autos comprovação inequívoca de que não aproveitou os referidos créditos extemporâneos em períodos anteriores à utilização. Apenas as cópias das DACONs juntadas, desacompanhadas dos respectivos registros contábeis, não se mostram suficientes para comprovar que o crédito pleiteado não foi anteriormente utilizado pela empresa.

Vale repetir que em processos de restituição ou ressarcimento, cabe ao autuado o ônus da prova, conforme anteriormente discorrido.

Ademais recentemente a súmula CARF nº 231, pacificando a matéria no sentido de não permitir os créditos extemporâneo sem a retificação das declarações, abaixo o seu conteúdo:

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

Em consequência, deve ser mantida a decisão recorrida

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer do recurso voluntário e no mérito, dar-lhe provimento parcial para reconhecer o crédito adicional apurado pela diligência fiscal.

### **Conclusão**

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui

adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de conhecer do recurso voluntário e, no mérito, dar-lhe provimento parcial para reconhecer o crédito adicional apurado pela diligência fiscal.

*Assinado Digitalmente*

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator