



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13136.720576/2023-06
RESOLUÇÃO	3101-000.618 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FERRERO DO BRASIL INDUSTRIA DOCEIRA E ALIMENTAR LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência, nos termos do voto da relatora.

Assinado Digitalmente

Laura Baptista Borges – Relatora

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Renan Gomes Rego, Laura Baptista Borges, Ramon Silva Cunha, Luciana Ferreira Braga, Sabrina Coutinho Barbosa e Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento, proferido pela 17ª Turma DRJ06-MG, que julgou parcialmente procedente a Impugnação protocolizada pela Recorrente.

Na origem, a i. Fiscalização lavrou autos de infração para exigir PIS e COFINS, após glosar créditos de bens e serviços que não se enquadrariam nas hipóteses de apuração de créditos previstas nos artigos 3º, das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003 e nos critérios da essencialidade e relevância, dispostos no Parecer Normativo COSIT RFB n.º 5/2018, no que se refere o período de 31/03/2016 a 31/12/2018.

As glosas foram as seguintes, nos termos do que restou da conclusão do Termo de Verificação Fiscal, às fls. 24/50:

“A) Créditos escriturados nos registros A100_A170 da EFD Contribuições – Aquisição de serviços utilizados como insumo – NEW OPPORTUNITY SERVIÇOS EMPRESARIAIS

(...)

B) Créditos escriturados nos registros A100_A170 da EFD Contribuições – Aquisição de serviços utilizados como insumo - MAX TOUR FRETAMENTO E TURISMO LTDA

(...)

C) Créditos escriturados nos registros A100_A170 da EFD Contribuições – Aquisição de serviços utilizados como insumo – SERVIÇOS ADUANEIROS

(...)

D) Créditos escriturados nos registros A100_A170 da EFD Contribuições – Aquisição de serviços utilizados como insumo – CONSULTORIAS E ASSESSORIAS

(...)

E) Créditos escriturados nos registros A100_A170 da EFD Contribuições – Aquisição de serviços utilizados como insumo – ADMINISTRAÇÃO DE EMPREITADAS

(...)

F) Créditos escriturados nos registros C100_C170 da EFD Contribuições – Aquisição de serviço tributado pelo ISSQN – CFOP 1933/2933

(...)

G) Créditos escriturados nos registros C100_C170 da EFD Contribuições – Aquisições de Embalagens

(...)

H) Créditos Extemporâneos

(...)

52-) Mediante resposta peticionada em 16/02/2023 a pessoa jurídica justificou a utilização dos créditos como “oriundos de trabalhos que identificaram a existência de valores extemporâneos passíveis de creditamento e também a valor apurado via programa Reintegra”.

(...)

55-) Atendendo a Termo de Intimação Fiscal lavrado em 23/02/2023 o contribuinte protocolou, em 10/04/2023, resposta em que afirma que “houve a declaração dos créditos apenas nos períodos utilizados para seu aproveitamento extemporâneo”.

Apresentou cópias de documentos selecionados por esta fiscalização (relacionados na planilha apresentada em 16/02/23), onde se confirmam compras de bens para o ativo imobilizado, bem como a natureza dos créditos registrados em julho/21 como se segue:

Seris	Serviços de limpeza
Nova Serrana / Maxtour / Rápido Campinas	Transporte de Funcionários
Pacha	Proposta Técnica para análise de efluentes
Interação	Proposta Técnica para gerenciamento de resíduos

56-) Cumpre ressaltar que a admissão da apuração de crédito extemporâneo está condicionada à retificação das escriturações a cujo período ele se refere para sua devida escrituração. Uma vez apurado e não aproveitado no mês de sua competência, a legislação prevê o aproveitamento extemporâneo em meses subsequentes (§ 4º, do art. 3º, das Lei nº 10.647, de 2002, e nº 10.833, de 2003). **Percebe-se, assim, que o aproveitamento extemporâneo depende de sua escrituração no período próprio de apuração e que não tenha sido descontado.**

57-) A apuração extemporânea dos créditos somente no momento de sua utilização, sem que esteja demonstrada anteriormente, inviabiliza a verificação de sua correção e o exercício do controle fiscal, além de afrontar o princípio da competência contábil.

58-) A Solução de Consulta nº 355 – Cosit, de 13 de julho de 2017, vinculante no âmbito da Receita Federal do Brasil (art. 9º da IN RFB nº 1.396, de 2013 e art. 33 da IN RFB nº 2.058, de 2021), ao tratar do assunto asseverou a necessidade da retificação das declarações, conforme transcrição a seguir:

“61. Deveras, a apropriação extemporânea de créditos exige, em contrapartida, a retificação das declarações a que a pessoa jurídica se encontra obrigada referentes a cada um dos meses em que haja modificação na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. (...)”

59-) A Solução de Consulta nº 54 – Cosit, de 25 de março de 2021, corroborou a exigência da retificação das declarações referentes a cada período de apuração em que haja modificação na apuração das contribuições, nos mesmos termos da SC 355/2017:

“35.2. a apropriação extemporânea de créditos exige, em contrapartida, a retificação das declarações a que a pessoa jurídica se encontra obrigada referentes a cada um dos meses em que haja modificação na apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. (...)”

60-) Portanto, é vedado o aproveitamento de créditos que não estejam escriturados em seus próprios meses de apuração. A planilha apresentada pelo contribuinte para detalhar os créditos extemporâneos não tem, por si só, força

probatória necessária para aferição da certeza e liquidez dos créditos, trazendo consigo inconsistências que impedem a correta apuração dos créditos, tais como ausência de identificação de chaves eletrônicas de documentos fiscais, falta de atribuição de números de documentos fiscais à aquisição de diversos ativos e incertezas quanto à possibilidade dos créditos terem sido previamente escriturados ou não em EFD Contribuições.” (meus grifos)

Irresignada com o auto de infração, a Recorrente protocolizou sua impugnação, que foi julgada parcialmente procedente pela 17ª Turma da DRJ09-MG, conforme acórdão abaixo ementado:

“Assunto: Normas de Administração Tributária

Período de apuração: 01/01/2020 a 31/12/2021

PIS/PASEP - COFINS. INSUMOS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

Insumos são os bens e serviços que fazem parte do processo de produção de bem destinado à venda ou de serviço prestado a terceiros, tanto aqueles que são essenciais a tais atividades (elementos estruturais e inseparáveis do processo) quanto os que, mesmo não sendo essenciais, integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte”

Cientificada do acórdão da DRJ, a Recorrente interpôs seu Recurso Voluntário, aviando suas alegações de fato e de direito, conforme seguintes tópicos:

- VÍCIO DE MOTIVAÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO;
- VÍCIO MATERIAL DO ACÓRDÃO RECORRIDO;
- CONCEITO DE INSUMOS PARA FINS DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS DE PIS E COFINS;
- QUALIFICAÇÃO DAS RUBRICAS EM DISCUSSÃO COMO INSUMOS PARA FINS DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS DE PIS E COFINS CONFORME CLASSIFICAÇÃO DO TVF; e
- COMPLETA LEGALIDADE E REGULARIDADE DO PROCEDIMENTO ADOTADO PARA O APROVEITAMENTO DOS CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Laura Baptista Borges**, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche todos os requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual merece ser conhecido.

Compulsando os autos, verifico a necessidade de diligência, por entender que o processo ainda não está maduro para o julgamento de todos os itens do Recurso Voluntário interposto pela Recorrente.

No que concerne os créditos extemporâneos, a d. Fiscalização observou que “o aproveitamento extemporâneo depende de sua escrituração no período próprio de apuração e que não tenha sido descontado, sendo vedado a utilização de tais créditos quando não escriturados nos meses próprios de apuração” e, por isso, glosou os créditos extemporâneos apropriados pela Recorrente.

Quanto ao tema, a DRJ decidiu o seguinte:

“Quanto aos créditos relativos a períodos de apuração anteriores que foram objeto de glosa pela autoridade fiscal, aos quais a empresa alega ter direito, é certo que, nos termos legais, “o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes”.

Porém, antes de ser aproveitado o crédito deve ser apurado. E essa apuração é feita no período correspondente.

Os créditos que podem ser usados em outros períodos, não são créditos apropriados extemporaneamente, mas sim créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins que, depois de apurados, não puderam ser descontados dos débitos dessas contribuições no período de apuração respectivo.

Nessas situações, os créditos do PIS e da Cofins são deduzidos até o limite dos débitos correspondentes e os excessos desses créditos (valores remanescentes, que não puderam ser descontados) permanecem disponíveis para serem descontado nos meses subsequentes. Essa possibilidade é devido ao fato de que alguns tipos de créditos não podem ser objeto de ressarcimento e/ou compensação, como por ex., o crédito presumido.

A pessoa jurídica pode apropriar extemporaneamente créditos do PIS e da Cofins, mas, ao fazê-lo, deverá recalcular os tributos devidos em cada período de apuração e retificar as respectivas declarações entregues à Receita Federal, especialmente a EFD-Contribuições, as Declarações de Débitos e Créditos Federais (DCTFs), devendo observar as restrições temporais e normativas impostas a essas retificações. (meus grifos)

Em seu Recurso Voluntário, a Recorrente discorre sobre seu direito quanto aos créditos extemporâneos, independentemente da retificação das declarações, cujos trechos abaixo se destacam:

“Ressaltamos que, nos apenas quatro parágrafos dedicados aos fundamentos para a manutenção da glosa dos créditos extemporâneos, a o acórdão da DRJ/06, além de não analisar as rubricas que estariam envolvidas e a documentação comprobatória apresentada na Impugnação sobre tais rubricas, convenientemente, não descreve ou menciona nenhum dispositivo legal que vede o aproveitamento do crédito.

(...)

As legislações de regência do PIS e da COFINS preveem expressamente a utilização de créditos em períodos posteriores àqueles em que foram incorridos os respectivos dispêndios, conforme se depreende do § 4º, do artigo 3º, das Leis nº 10.637/02 (no caso do PIS) e nº 10.833/03 (em relação à COFINS):

(...)

No que diz respeito à operacionalização do registro extemporâneo dos créditos, a legislação não estabelece um procedimento específico a ser adotado para fins de apuração/registro extemporâneo de créditos de PIS e COFINS. Assim, em tese, poder-se-ia falar, fundamentalmente, em duas formas distintas de proceder ao registro extemporâneo e, conseqüentemente, de descontá-los na apuração do PIS e da COFINS não cumulativos.

A primeira delas envolveria a retificação das obrigações acessórias do período (Escrituração Fiscal Digital - “EFD-Contribuições”), relativas ao mês em que o crédito foi gerado, incluindo o valor de crédito não considerado no momento adequado que poderia ter sido utilizado para amortizar as contribuições (PIS e COFINS) apuradas no respectivo mês.

Paralelamente, a segunda forma de materialização do aproveitamento extemporâneo dos créditos de PIS e de COFINS envolveria o registro destes créditos diretamente na EFD-Contribuições de período presente, na forma de um lançamento único a título de crédito extemporâneo.

Nessa hipótese, será aumentado o valor do crédito que, posteriormente, será abatido no momento de apuração do PIS e da COFINS do período presente, reduzindo (ou mesmo extinguindo integralmente) os valores destas contribuições apurados no período presente ou futuro.

Em resumo, como se pôde notar, as alternativas se distinguem, basicamente, em razão e dois aspectos principais: a necessidade (ou não) de retificação das declarações (obrigações acessórias) passadas e, conseqüentemente, a possibilidade

(ou não) da contabilização do acréscimo de juros calculados a taxa SELIC sobre o valor do indébito gerado com a tomada de crédito.

(...)

O próprio contrato de prestação de serviços de limpeza (fls. 1.804 a 1.924), contratado pela Recorrente, deixa claro que os serviços são realizados na fábrica e visam observar as normas legais, conforme se verifica abaixo:

(...)

Contudo, por conta de o contrato englobar todas as áreas da Recorrente, inclusive algumas áreas administrativas, as quais não estão obrigadas legalmente a serem higienizadas com o rigor da área fabril, a Recorrente preparou uma planilha (fls. 1.927) demonstrando que o crédito tomado diz respeito apenas as áreas fabris.

Ainda, vale mencionar que, além das regulamentações federais da Anvisa, a Recorrente também é obrigada a manter a higienização de sua fábrica respeitando a Lei nº 13.317, de 24 de setembro de 1999, a qual contém Código de Saúde do Estado de Minas Gerais.”

No meu convencimento, é direito da Recorrente se apropriar de seus créditos extemporaneamente, independentemente de se retificar as obrigações acessórias (EFDs Contribuições) dos períodos dos créditos, o que é expressamente permitido pelos artigos 3ºs, das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Da análise do acórdão da DRJ, tal qual reclama a Recorrente, de fato, não houve a análise da documentação juntada aos autos a fim de se verificar a natureza dos créditos para fins de se verificar se seriam insumos essenciais e relevantes à sua atividade, mas tão somente a negativa ao direito ao crédito em razão da não retificação das declarações.

Não ignoro a existência da aprovação da Súmula 231, publicada em 16/09/2025, que determina que 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”*. Todavia, a meu ver, a Súmula não se aplica ao presente caso, já que que a controvérsia envolve a “EFD-Contribuições”.

Supero, assim, a necessidade de retificação das declarações do período de apuração do crédito extemporâneo pretendido e, como consequência, entendo necessária a análise da i. Fiscalização do documento n.º 09 e documento n.º 10 da Impugnação, juntados, respectivamente, às fls. 1.804/1924 e 1927.

Pelo todo o exposto, voto em converter o julgamento em diligência, por entender imprescindível que os autos sejam encaminhados para a Unidade de Origem, para fins de que avalie e se manifeste sobre:

- i. As arguições de crédito extemporâneo constante no tópico “COMPLETA LEGALIDADE E REGULARIDADE DO PROCEDIMENTO ADOTADO PARA O APROVEITAMENTO DOS (H) CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS” do Recurso Voluntário;
- ii. Avalie os documentos juntados pela Recorrente, ainda em sede de impugnação. às fls. 1.804/1924 e 1927;
- iii. Elabore planilha com indicação da origem, natureza e essencialidade dos créditos extemporâneos como, ainda, confirme o atendimento do prazo decadencial e do não aproveitamento do crédito em outros períodos, mesmo sem as obrigações acessórias retificadoras;
- iv. Sendo necessário, intime a Recorrente para prestar esclarecimentos e apresentar documentação suplementar para possibilitar o trabalho da diligência;
- v. Elabore parecer conclusivo, informando eventuais ajustes nos valores glosados; e, por fim,
- vi. Intime a Recorrente do resultado da diligência, sendo-lhe concedido o prazo de 30 (trinta) dias para sua manifestação e considerações, nos termos do artigo 35, parágrafo único, do Decreto n.º 7.574/2011, após o qual o processo deverá retornar a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais para prosseguimento do julgamento.

É a resolução.

Assinado Digitalmente

Laura Baptista Borges