



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



<b>PROCESSO</b>	<b>13603.900738/2014-35</b>
<b>RESOLUÇÃO</b>	3301-001.968 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	25 de junho de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	TRANSFORMADORES E SERVICOS DE ENERGIA DAS AMERICAS SA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência**

**RESOLUÇÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, converter o julgamento em diligência, para aferir a legitimidade dos créditos de importação vinculados à exportação, reapreciar a glosa dos créditos de insumos sob a égide do RESP 1.221.170/PR, inclusive identificando a essencialidade e relevância dos insumos, apurar o crédito de depreciação referentes aos cilindros metálicos, identificar a situação fática relativa aos fretes de tambores glosados, se são entre estabelecimentos da recorrente ou se são entre a recorrente e seus clientes finais, nos termos do voto do redator designado, vencido o Conselheiro Bruno Minoru Takii (relator) que dava provimento parcial ao Recurso Voluntário, revertendo as glosas sobre os créditos de (a) bens importados vinculados às receitas de exportação, (b) madeira utilizada na montagem de pallets, (c) depreciação de cilindros metálicos, (d) mão de obra temporária para inspeção/soldagem/vistoria/ensaios/desmontagem, (e) serviços de limpeza e organização, (f) frete para transporte de tambores de óleo vazios; e vencido o Conselheiro Paulo Guilherme Derouledede que negava provimento quanto à legitimidade dos créditos de importação vinculados à exportação. Designado o Conselheiro Aniello Miranda Aufiero Júnior para redigir o voto vencedor.

*Assinado Digitalmente*

**Bruno Minoru Takii** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Aniello Miranda Aufiero Junior** – Redator designado

*Assinado Digitalmente*

Paulo Guilherme Deroulede – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Aniello Miranda Aufiero Junior, Bruno Minoru Takii, Marcio Jose Pinto Ribeiro, Rachel Freixo Chaves, Keli Campos de Lima, Paulo Guilherme Deroulede (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se o presente caso de pedido de ressarcimento, cumulado com a compensação de créditos de PIS/Pasep, referente ao 4ºT/2009, no valor de R\$ 238.274,78, tendo-se deferido em Despacho Decisório o valor de R\$ 205.645,31.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal que acompanhou o Despacho Decisório, os motivos para o indeferimento parcial seriam os seguintes:

- (a) Erro no preenchimento do PER/DCOMP, onde, na ficha específica de “créditos de aquisições no mercado interno vinculados às receitas de exportação”, também foram somados “crédito de importação vinculados às receitas de exportação”:

"Conforme demonstrado acima, o contribuinte ao solicitar o Ressarcimento de Créditos de PIS e COFINS no regime Não Cumulativo referente à Apuração dos Créditos de PIS e COFINS —Aquisições no Mercado Interno Vinculados à Receita de Exportação, apurado nos DACON's, Fichas 06A e 16A, (item II.2), preencheu no PER/DCOMP, na Ficha Detalhamento do Crédito — PIS e COFINS Não Cumulativo— Exportação, (item II.1), somando-se neste mesmo pedido os Créditos de PIS e COFINS do Regime NãoCumulativo referente à Apuração dos Créditos de PIS e COFINS — Importação Vinculados à Receita de Exportação, (item II.3).

Com isso os valores ressarcíveis referentes aos créditos de PIS/Pasep Exportação (§1º do art. 5º da Lei nº 10.637/2002) e da COFINS Exportação (§ 1º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003) ficaram majorados dos valores referentes aos créditos de PIS/Pasep e COFINS Importação (art. 17 da Lei nº 11.033/2004), conforme abaixo; (...)

Diante do exposto estão sendo excluídos do montante a ressarcir dos créditos pleiteados pelo contribuinte relativos a Aquisições no Mercado Interno —

Vinculados à Receita de Exportação os valores referentes aos Créditos de PIS e COFINS — Importação, por não ter sido solicitado na ficha correta."

- (b) Apropriação de créditos sobre gastos com bens e serviços que não poderiam ser enquadrados como insumos:

"Da verificação de todos os documentos entregues pelo contribuinte e esclarecimentos apresentados constatou-se, principalmente, divergência na adoção do conceito de insumos, dos gastos com mão de obra temporária, movimentação de cargas na fábrica, madeiras para pallets, recipiente para gases, despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos locados de pessoa jurídica, gastos com movimentação, recarga de extintores etc. e, conseqüentemente, na amplitude da base de cálculo dos créditos com direito a devolução na apuração de PIS e COFINS na modalidade não cumulativa.

Como já descrito, a legislação de regência não assegura o direito de apurar crédito sobre todo e qualquer custo de produção, despesa operacional ou encargo da empresa, ainda que necessário à atividade da pessoa jurídica. O legislador não assegurou em nenhum dispositivo a sua integralidade, e sim discriminou apenas alguns custos de produção e algumas despesas operacionais que geram o direito ao desconto de créditos das contribuições aqui tratadas."

Em 15/04/2015, a Recorrente apresentou a sua Manifestação de Inconformidade, tendo feito os seguintes esclarecimentos e aduzido os seguintes argumentos recursais:

- (a) A Recorrente é empresa que efetua exportação de bens manufaturados de sua produção;
- (b) Entende que não houve erro de preenchimento no PER/DCOMP, pois a informação prestada estaria de acordo com o "Ajuda" do Programa PER/DCOMP 6.1 e a base legal (art. 5º da Lei nº 10.637/2002 e art. 6º da Lei nº 10.833/2003). Além disso, entende que mesmo que houvesse erro, ele não seria suficiente para tornar inexistente ou ilegítimo o crédito, por força do princípio da verdade material;
- (c) Alega que os gastos com bens e serviços informados geram créditos de PIS/COFINS, pois atenderiam aos critérios dos arts. 290 e 299 do RIR/99, dispositivos esses que, entendia à época, seriam aqueles a serem utilizados para a definição do termo "insumo".

Em sessão de 25/02/2021, a DRJ resolveu converter o julgamento em diligência (Resolução nº 108-000.851). Em resposta, a Fiscalização respondeu o seguinte, resumidamente:

- (a) Houve erro no preenchimento do PER/DCOMP, pois a contribuinte incluiu na ficha específica de “créditos de aquisições no mercado interno vinculados às receitas de exportação”, os “créditos de importação vinculados às receitas de exportação”;
- (b) Houve recomendação da glosa dos “créditos de importação vinculados às receitas de exportação”, face ao erro de preenchimento do PER/DCOMP;
- (c) Para a glosa dos gastos com bens e serviços, a Fiscalização utilizou o conceito trazido nas IN SRF nº 247/2004 e 404/2004. Assim:
  - c.1. Madeira e demais materiais para a confecção de pallets: não são bens aplicados ou consumidos diretamente na produção do bem destinado a venda;
  - c.2. Recipientes para gases comprimidos ou liquefeitos: não são bens aplicados ou consumidos diretamente na produção do bem destinado a venda e, além disso, são itens pertencentes ao ativo imobilizado;
  - c.3. Gastos com Mão de Obra Temporária, Serviços de Limpeza, Recarga e Manutenção de Extintores, Hidrantes, e Roupas Profissionais e Movimentação de Cargas e Descarga na Fábrica, pois, não se caracterizam como dispêndio com insumos: trata-se de serviços aplicados em fases anteriores e posteriores ao processo produtivo;
  - c.4. Serviços Mão de Obra Temporária, o agenciamento, o recrutamento e a disponibilização de mão de obra: trata-se de serviços aplicados de forma indireta na produção ou fabricação de bens;
  - c.5. Aluguel de empilhadeiras: não se trata de gasto empregado na produção;
  - c.6. Despesa com armazenagem e frete na operação de venda: glosa limitada aos fretes pagos à transportadora “Grillus Ltda.”, pois os bens transportados eram tambores vazios e não mercadorias da Recorrente.

Após retorno de diligência, a Recorrente apresentou complementação de sua defesa em 13/04/2021, acrescentando que, por força do decidido pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ no REsp nº 1.221.170/PR, todos os gastos com bens e serviços deveriam ser considerados como insumos, pois eram essenciais e relevantes à atividade econômica da empresa.

Em 12/08/2021, a DRJ julgou a Manifestação de Inconformidade improcedente, tendo adotado a seguinte ementa (Acórdão nº 108-018.807):

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. CRÉDITO DE IMPORTAÇÃO VINCULADO A RECEITA DE EXPORTAÇÃO.

O ressarcimento e/ou a compensação do saldo de crédito na importação vinculado a receita de exportação deve ser formalizado em pedido específico com fundamento no art. 17 da Lei nº 11.033/2004, mediante preenchimento de Ficha própria no PERDCOMP.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009 DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões judiciais e administrativas relativas a terceiros não possuem eficácia normativa, uma vez que não integram a legislação tributária de que tratam os artigos 96 e 100 do Código Tributário Nacional.

INCONSTITUCIONALIDADE. INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. COMPETÊNCIA.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade, restringindo-se a instância administrativa ao exame da validade jurídica dos atos praticados pelos agentes do fisco.

INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF nº 247/02 E nº 404/04. LEGALIDADE. MATÉRIA JULGADA NO ÂMBITO DE RECURSO REPETITIVO PELO STJ.

Declarada pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ, em sede de recurso repetitivo, a ilegalidade das IN SRF nº 247/02 e nº 404/04, adotam-se as balizas constantes do correspondente julgado (REsp nº 1.221.170/PR), da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, de 26/09/2018, e do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 17/12/2018, no que concerne ao conceito de insumo.

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS.

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.

Somente podem ser considerados insumos bens e serviços aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros.

Excluem-se do conceito de insumo: itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil etc.; itens relacionados à atividade de revenda de bens; itens utilizados posteriormente à finalização dos processos de produção de bens e de prestação de serviços, salvo exceções justificadas; itens utilizados em atividades que não gerem esforço bem sucedido, como em pesquisas, projetos abandonados, projetos infrutíferos, produtos acabados e furtados ou sinistrados etc; itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada pela pessoa jurídica em qualquer de suas áreas, inclusive em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida etc, ressalvadas as hipóteses em que a utilização do item é especificamente exigida pela legislação para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. EMBALAGEM DE TRANSPORTE. PALLET.

SERVIÇO DE CONFECÇÃO DE EMBALAGEM DE TRANSPORTE.

Embalagem para transporte e serviços para sua confecção não conferem crédito a título de insumo, por se tratar de gastos em etapa posterior ao processo produtivo.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. BEM DO ATIVO PERMANENTE.

Bens a serem ativados não conferem crédito a título de insumo, mas apenas com base nos encargos de depreciação, desde que demonstrada a utilização no processo produtivo ou na prestação de serviços.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA.

A contratação de pessoa jurídica fornecedora de mão de obra (terceirização de mão de obra) admite a apuração de crédito, desde que a mão de obra seja alocada nas atividades de produção de bens destinados a venda ou de prestação de serviços e inexistam outros impedimentos legais.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. SERVIÇO DE LIMPEZA.

Só os serviços de limpeza, desinfecção e dedetização de ativos utilizados pela pessoa jurídica na produção de bens ou na prestação de serviços podem ser considerados insumos geradores de créditos.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. SERVIÇO DE CARGA E DESCARGA.

A carga e descarga não é considerada insumo no processo de produção da contribuinte, mas sim uma despesa operacional, não conferindo crédito.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. RECARGA E MANUTENÇÃO DE EXTINTORES E HIDRANTES.

Gasto com inspeção regular e prevenção de incêndio, não é considerado insumo.

Ainda que decorra de imposição legal, não podem ser considerados insumos para fins de creditamento os itens exigidos pela legislação relativos à pessoa jurídica como um todo.

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. VESTIMENTA PROFISSIONAL.**

Roupas Profissionais vinculadas a recarga e manutenção de extintores não conferem direito a crédito a título de insumo, em razão de se destinar a viabilizar a atividade da mão de obra. Ainda que possa se caracterizar como EPI (equipamento de proteção individual), permanece a vedação, pois não se trata de vestimenta vinculada ao processo de produção dos bens destinados a venda.

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. LOCAÇÃO DE VEÍCULO.**

A locação não se confunde com prestação de serviços. Valores pagos por locação de veículo não ensejam a constituição de créditos, porquanto tais despesas não estão expressamente relacionadas no art. 3º das Leis nº10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, e também não se enquadram em quaisquer das hipóteses de creditamento previstas naqueles dispositivos legais.

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. FRETE.**

Na sistemática não cumulativa é admitido o crédito com despesas de frete nas operações de venda, desde que ônus tenha sido suportado pelo vendedor; bem como o crédito com frete relativo a transferência de produto em elaboração em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica, este último a título de insumo.

Em 22/09/2021, a Recorrente apresentou o seu Recurso Voluntário, trazendo argumentos recursais semelhantes àqueles apresentados em sua Manifestação de Inconformidade e respectivo aditamento.

É o relatório.

## **VOTO VENCIDO**

Conselheiro **Bruno Minoru Takii**, Relator

O presente recurso é tempestivo e este colegiado é competente para apreciar este feito, nos termos do art. 65, Anexo Único, da Portaria MF nº 1.364/2023, a qual aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF.

### **I – Mérito**

#### **I.1. – Erro no preenchimento do PER/DCOMP.**

De acordo com a Fiscalização, a Recorrente teria cometido erro no preenchimento do PER/DCOMP, pois teria informado créditos de importação vinculados às receitas de exportação em campo supostamente equivocado, o qual seria destinado, exclusivamente, a créditos de aquisições no mercado interno vinculados às receitas de exportação.

O campo em questão é o trazido na figura abaixo, descrito como “Crédito da COFINS-Exportação (§1º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003)”:

MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL		PEDIDO DE RESTITUIÇÃO, RESSARCIMENTO OU REEMBOLSO E DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO		
PER/DCOMP 4.3				
08.870.769/0001-72	12512.25408.270510.1.1.09-1643	Página 3		
Ficha Detalhamento de Crédito - Cofins Não-Cumulativa - Exportação - PER				
Discriminação	Outubro	Novembro	Dezembro	Total
Crédito da Cofins-Exportação (§1º do art. 6º da Lei nº 10.833/2003)	18.070,07	830.286,54	249.810,99	1.098.167,60

Ao se analisar pura e simplesmente o art. 6º, §1º, da Lei nº 10.833/2003 (que é o único mencionado nesse campo), bem como o artigo 3º nele mencionado, não é possível se concluir que o campo em questão comporte apenas créditos de aquisições no mercado interno, mas, diferentemente, todo e qualquer crédito que esteja vinculado a receitas de exportação, o que, evidentemente, também comporta os créditos tomados sobre bens importados. A seguir, transcrevo o dispositivo legal:

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

(...)

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Além disso, no Manual do PER/DCOMP 6.1., as descrições existentes não cravam ou especificam que os créditos de importação vinculados às receitas de exportação deveriam ser informados em outro campo que não aquele utilizado pela Recorrente:

Ficha PIS/PASEP Não-Cumulativo – Exportação

“A Ficha PIS/PASEP Não-Cumulativo – Exportação será disponibilizada ao contribuinte, dentro da Pasta Crédito, na hipótese de elaboração de Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou de Declaração de Compensação de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep no regime não-cumulativo, apurado em operações de exportação, que não tenha sido objeto de reconhecimento judicial.”

Ficha Cofins Não-Cumulativa – Exportação

“A Ficha Cofins Não-Cumulativa – Exportação será disponibilizada ao contribuinte, dentro da Pasta Crédito, na hipótese de elaboração de Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou de Declaração de Compensação de crédito da Cofins no regime não-cumulativo, apurado em operações de exportação, que não tenha sido objeto de reconhecimento judicial.”

A meu ver, o simples fato de haver ambiguidade/incompletude no termo utilizado para delimitação do campo questionado já seria suficiente para o afastamento de qualquer alegação fiscal de descumprimento de obrigação acessória.

No presente caso, para além disso, havia ato interpretativo da própria RFB onde não se especificava que, para aquele campo, apenas créditos de aquisições no mercado interno poderiam ser ali informadas.

E nesse cenário, ainda que houvesse um campo específico para o apontamento de créditos sobre bens importados vinculados à exportação, não me parece moralmente aceitável, dentro da acepção jurídica do termo, que a Administração Pública se locupletasse de direito creditório cuja liquidez e certeza não foi, em nenhum momento, questionada pelo Fisco.

Neste ponto, é relevante pontuar que, embora os atos administrativos tributários sejam indispensáveis à boa condução da prática fiscal, é sempre necessário dizer que a liberdade para a regulação por parte da Administração Tributária está subordinada às leis que lhes fundamentam, não se podendo admitir a imposição de restrições ao contribuinte que não possa ser extraída do texto legal. Esse é o conteúdo do princípio da legalidade estrita, ao qual está sujeita toda a Administração Pública.

Ademais, conforme determinam os artigos 147, §2º, e 149, inc. IV, do CTN, cabe à autoridade fiscal proceder à revisão de ofício quando identificar a ocorrência de erro de fato, seja ela em favor ou contra a pretensão do contribuinte:

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sôbre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

(...)§ 2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...) IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

Nesse sentido, a própria RFB editou o Parecer Normativo Cosit nº 08/2014, a seguir transcrito:

Assunto. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO.

REVISÃO E RETIFICAÇÃO DE OFÍCIO – DE LANÇAMENTO E DE DÉBITO CONFESSADO, RESPECTIVAMENTE – EM SENTIDO FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE. CABIMENTO. ESPECIFICIDADES.

A revisão de ofício de lançamento regularmente notificado, para reduzir o crédito tributário, pode ser efetuada pela autoridade administrativa local para crédito tributário não extinto e indevido, no caso de ocorrer uma das hipóteses previstas nos incisos I, VIII e IX do art. 149 do Código Tributário Nacional – CTN, quais sejam: quando a lei assim o determine, aqui incluídos o vício de legalidade e as ofensas em matéria de ordem pública; erro de fato; fraude ou falta funcional; e vício formal especial, desde que a matéria não esteja submetida aos órgãos de julgamento administrativo ou já tenha sido objeto de apreciação destes.

A retificação de ofício de débito confessado em declaração, para reduzir o saldo a pagar a ser encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN para inscrição na Dívida Ativa, pode ser efetuada pela autoridade administrativa local para crédito tributário não extinto e indevido, na hipótese da ocorrência de erro de fato no preenchimento da declaração.

REVISÃO DE DESPACHO DECISÓRIO QUE NÃO HOMOLOGOU COMPENSAÇÃO, EM SENTIDO FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE.

A revisão de ofício de despacho decisório que não homologou compensação pode ser efetuada pela autoridade administrativa local para crédito tributário não extinto e indevido, na hipótese de ocorrer erro de fato no preenchimento de declaração (na própria Declaração de Compensação – Dcomp ou em declarações que deram origem ao débito, como a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF e mesmo a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ, quando o crédito utilizado na compensação se originar de saldo negativo de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ ou de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL), desde que este não esteja

submetido aos órgãos de julgamento administrativo ou já tenha sido objeto de apreciação destes.

#### COMPETÊNCIA PARA EFETUAR A REVISÃO DE OFÍCIO.

Compete à autoridade administrativa da unidade da RFB na qual foi formalizada a exigência fiscal proceder à revisão de ofício do lançamento, inclusive para as hipóteses de tributação previdenciária.

#### REVISÃO DE OFÍCIO – ATO INSTRUMENTO DA REVISÃO.

O despacho decisório é o instrumento adequado para que a autoridade administrativa local efetue a revisão de ofício de lançamento regularmente notificado, a retificação de ofício de débito confessado em declaração, e a revisão de ofício de despacho decisório que decidiu sobre reconhecimento de direito creditório e compensação efetuada.

#### RECORRIBILIDADE DA DECISÃO PROFERIDA EM REVISÃO DE OFÍCIO.

A revisão de ofício nas hipóteses aqui tratadas não se insere nas reclamações e recursos de que trata o art. 151, III, do CTN, regulados pelo Decreto nº 70.235, de 1972, tampouco se aplica a ela a possibilidade de qualquer outro recurso. Todavia, este posicionamento não deve ser aplicado para os casos de reconhecimento de direito creditório e de homologação de compensação alterados em virtude de revisão de ofício do despacho decisório que tenha implicado prejuízo ao contribuinte. Nesses casos, em atenção ao devido processo legal, deve ser concedido o prazo de trinta dias para o sujeito passivo apresentar manifestação de inconformidade e, sendo o caso, recurso voluntário, no rito processual do Decreto nº 70.235, de 1972, enquadrando-se o débito objeto da compensação no disposto no inciso III do art. 151 do CTN.

#### EXISTÊNCIA DE AÇÃO JUDICIAL COM O MESMO OBJETO DA REVISÃO DE OFÍCIO.

A revisão de ofício não é obstada pela existência de ação judicial com o mesmo objeto. Todavia, advindo decisão judicial transitada em julgado, somente esta persistirá, em face da prevalência da coisa julgada e da jurisdição única.

#### RECORRIBILIDADE EM SEDE DE EXECUÇÃO DE JULGADO ADMINISTRATIVO.

Na execução de decisão de órgão julgador administrativo, observam-se rigorosamente os limites materiais estabelecidos por este, inclusive quanto aos valores reivindicados pelo contribuinte, se sobre eles o órgão já houver se manifestado e declarado objetivamente no julgado; todavia, se no ato de execução do acórdão pela autoridade local houver discordância do contribuinte quanto aos valores apurados, e sobre os quais o órgão julgador não tenha se manifestado, devolvem-se os autos do processo às mesmas instâncias julgadoras, a fim de ser julgada a controvérsia quanto aos valores, sob o rito do Decreto nº 70.235, de 1972, não tendo que se falar em decurso do prazo de que trata o §5º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996;

Não ocorre preclusão administrativa para fins de aferir o valor correto do crédito pleiteado pelo contribuinte, em fase de execução de julgado favorável a este, o qual não contenha manifestação sobre o aspecto quantitativo, quer seja por ser esta fase o momento processual oportuno, quer seja pelo princípio da indisponibilidade do interesse público.

Dispositivos Legais. arts. 141, 145 e 149, incisos I, VIII e IX, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN); art. 37 da Constituição Federal; arts. 53, 63, §2º, 64-B, 65 e 69 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999; art. 77 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1966; arts. 4º e 39 a 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; art. 19, § 7º da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; arts. 42 e 59 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972; art. 11, § 5º do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943; art. 302, inciso I, da Portaria MF nº 203, de 17 de maio de 2012; Portaria RFB nº 379, de 27 de março de 2013; IN RFB 1.396, de 16 de setembro de 2013; Portaria Conjunta SRF/PGFN nº 1, de 12 de maio de 1999.

Nesses casos extremados, onde o direito brilha aos olhos do Julgador, urge a aplicação do princípio da verdade material, que é norma suficiente – derivada do princípio da legalidade – para afastar trivialidades como a que aqui se apresenta.

Na jurisprudência deste E. CARF, há decisões em sentido semelhante, referente ao mesmo benefício do Reintegra:

PER/DCOMP. ERRO DE FATO. RETIFICAÇÃO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. POSSIBILIDADE. VERDADE MATERIAL. PARECER NORMATIVO COSIT Nº 8, DE 2014.

Em observância ao princípio da verdade material, o erro de fato no preenchimento de PER/DCOMP pode ser objeto de avaliação no curso do processo administrativo fiscal, de modo a permitir, nos moldes do Parecer Normativo Cosit nº 8, de 2014, a análise dos elementos de certeza e liquidez do crédito oposto à Fazenda Pública e a sua eventual suficiência para a homologação dos débitos declarados.

(CARF. Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Terceira Seção. PAF nº 10925.907655/2012-84. Acórdão nº 3201-011.658. Rel.: Mateus Soares de Oliveira. Pub.: 08/05/2024)

PER/DCOMP. ERRO DE FATO. RETIFICAÇÃO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. POSSIBILIDADE. VERDADE MATERIAL. PARECER NORMATIVO COSIT Nº 8, DE 2014.

Em observância ao princípio da verdade material, o erro de fato no preenchimento de PER/DCOMP pode ser objeto de avaliação no curso do processo administrativo fiscal, de modo a permitir, nos moldes do Parecer Normativo Cosit nº 8, de 2014, a análise dos elementos de certeza e liquidez do

crédito oposto à Fazenda Pública e a sua eventual suficiência para a homologação dos débitos declarados.

(CARF. Segunda Turma Extraordinária da Terceira Seção. PAF nº 10920.900888/2013-87. Acórdão nº 3002-002.294. Rel. Paulo Régis Venter. Pub.: 08/08/2022)

**ERRO DE FATO. PER/DCOMP. RETIFICAÇÃO.**

Comprovado o erro de fato no preenchimento do pedido de ressarcimento e compensação PER/DCOMP, é admissível sua retificação, independentemente de ter ou não havido apreciação do direito creditório pela Administração Tributária.

(CARF. Quarta Turma Extraordinária da Primeira Seção. PAF nº 10166.903721/2011-03. Acórdão nº 1004-000.053. Rel. Jeferson Teodorovicz. Pub.: 12/04/2024)

Ante o exposto, voto por dar provimento a este ponto do recurso voluntário.

## **I.2. – Conceito de insumo**

Quanto à questão do conceito de insumo para fins de apuração de créditos de não-cumulatividade das contribuições ao PIS/Pasep e COFINS, antes mesmo da posição vinculante trazida pelo STJ no REsp nº 1.221.170, havia já o entendimento neste E. CARF de que o critério utilizado não poderia ser aquele adotado pela legislação do IPI – onde só se admite o creditamento sobre matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem aplicados diretamente na produção –, pois extremamente restritivo e inadequado às previsões legais específicas dessas contribuições, tampouco se poderia utilizar os critérios de dedutibilidade previstos na legislação do IRPJ, uma vez que o texto legal das contribuições não prevê abertura e liberdade semelhante àquela disposta no artigo 47 da Lei nº 4.506/1964 (ex. Acórdão nº 3202-001.022, julgado pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção na sessão de 27/11/2013).

Em sede de recurso repetitivo (Temas nº 779 e 780), o STJ julgou o REsp nº 1.221.170 na sessão de 22/02/2018, buscando cravar o ponto entre os extremos da restritividade imposta na legislação do IPI – tese essa até então adotada pela RFB por meio das INs RFB nº 247/2002 e 404/2004 – e, do outro lado, e a maior permissividade prevista nas normas atinentes ao IRPJ.

E sob a relatoria do Ministro Napoleão Nunes, que adotou voto da Ministra Regina Helena Costa, foram fixadas as teses de que (a) as INs da RFB eram ilegais, 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.

Para o Tribunal Superior, a essencialidade se refere ao item do qual o produto ou serviço dependa de forma fundamental, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade ou suficiência.

Já o critério de relevância diz respeito à necessidade de integração do item ao processo produtivo como um todo, e não exatamente na produção ou na execução do serviço, seja por peculiaridades na cadeia produtiva ou em razão de imposição legal. Quanto a esse critério, destaca-se no voto que o seu alcance é mais abrangente que o da pertinência, esse sim, demandante de uma ligação direta do insumo à produção ou à execução de serviços:

(...) Por sua vez, a 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 acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.

Consoante se verifica no voto do Ministro Campbell Marques, por se ter optado pela adoção de critérios subjetivos, haveria a necessidade de análise casuística de cada rubrica, adotando-se, para isso, o chamado “teste de subtração” onde, por meio de um exercício mental, subtrai-se do cenário o custo/despesa “candidato” ao desconto de créditos de PIS/COFINS.

Desta forma, caso a subtração do item obste a atividade da empresa ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes, tem-se que o custo/despesa deve ser tido como insumo. Por outro lado, sendo negativa a resposta, obsta-se o direito ao creditamento. É o que se verifica no trecho abaixo:

(...) 4. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes. Assim caracterizadas a essencialidade, a relevância, a pertinência e a possibilidade de emprego indireto através de um objetivo “teste de subtração”, que é a própria objetivação da tese aplicável do repetitivo, a

revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

No âmbito da Administração Tributária, houve a publicação da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF nos termos do art. 19 da Lei nº 10.522/2002 e, pela Receita Federal, o Parecer Normativo Cosit nº 05/2018, vinculando a Administração Tributária à comentada decisão do STJ.

Especificamente em relação às despesas decorrentes de imposição legal, a Nota da PGFN esclarece que se trata de *“itens que, se hipoteticamente subtraídos, não obstante não impeçam a consecução dos objetivos da empresa, são exigidos pela lei, devendo, assim, ser considerados insumos”*:

36. Com a edição das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, o legislador infraconstitucional elencou vários elementos que como regra integram cadeias produtivas, considerando-os, de forma expressa, como ensejadores de créditos de PIS e COFINS, dentro da sistemática da não-cumulatividade. Há, pois, itens dentro do processo produtivo cuja indispensabilidade material os faz essenciais ou relevantes, de forma que a atividade-fim da empresa não é possível de ser mantida sem a presença deles, **existindo outros cuja essencialidade decorre por imposição legal, não se podendo conceber a realização da atividade produtiva em descumprimento do comando legal. São itens que, se hipoteticamente subtraídos, não obstante não impeçam a consecução dos objetivos da empresa, são exigidos pela lei, devendo, assim, ser considerados insumos.**

Feita as considerações *in abstracto* do que se deve entender sobre o termo “insumo” para fins de desconto de créditos de PIS/COFINS, passa-se à análise *in concreto* das rubricas que foram objeto de glosa.

#### **I.2.1. – Madeira utilizada na montagem de pallets**

De acordo com informações trazidas pela Recorrente, a empresa adquire madeira para a montagem de pallets para o transporte de transformadores elétricos de alta tensão e peças relacionadas, além de barris com óleo, utilizado como elemento isolante e de refrigeração do interior desses mesmos transformadores.

Em sua peça recursal, a Recorrente traz fotografias dessas mercadorias de sua produção, bem como dos pallets utilizados para o transporte desses itens aos seus clientes:



Como é possível verificar pelas fotos, tratam-se todos de itens de dimensões consideráveis, de composição metálica, aparentemente sensíveis a danos mecânicos, e de elevado peso.

Ao se proceder ao “Teste de Subtração”, eliminando as estruturas reforçadas de madeira em que são armazenadas essas pesadas mercadorias, teríamos os seguintes empecilhos:

- (a) Dificuldade ou impossibilidade de movimentação das cargas, uma vez que se trata de itens de dimensões grandes e não uniformes, pesados, com quinas, ou bastante sensíveis, como barris preenchidos com óleo;
- (b) Elevado risco de acidente rodoviário, pois a ausência da estrutura de madeira dificultaria amarração das cargas pesadas e perigosas, que poderiam vir a deslizar no compartimento do veículo de carga.

Logo, do ponto de vista prático, a supressão mental da estrutura de madeira inviabilizaria o negócio da Recorrente.

Ademais, é relevante destacar que a movimentação de cargas pesadas por rodovias é regulada pela Resolução CONTRAN nº 945/2022, que diz, em seu artigo 3º, que “todas as cargas

*transportadas, conforme seu tipo, devem estar devidamente amarradas, ancoradas e acondicionadas no compartimento de carga ou superfície de carregamento do veículo, de modo a prevenir movimentos relativos durante todas as condições de operação esperadas no transcorrer da viagem, como: manobras bruscas, solavancos, curvas, frenagens ou desacelerações repentinas”, não me parecendo possível que o transporte de barris de óleo, bem como de transformadores que pesam toneladas, possa ocorrer sem essas estruturas reforçadas de madeira e, ao mesmo tempo, considerar que essa norma seja cumprida.*

Para mensurar a verossimilhança dessa afirmação, não é necessário ser especialista, bastando ver o incontável número de casos de queda de cargas ou de tombamento de caminhões, que ocorrem diariamente e são responsáveis por tirar a vida de milhares de motoristas Brasil afora.

Na jurisprudência deste E. CARF, é possível verificar que o creditamento de gastos com pallets vem sendo admitido pela Câmara Superior, mesmo em casos menos extremados que este:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 31/01/2009 a 31/12/2012 REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMO. CONCEITO. PALETES. EMBALAGEM. CRITÉRIOS. DIREITO AO CRÉDITO.

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser diretamente ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. A respeito de paletes, encontrando-se preenchidos os requisitos para a tomada de crédito das contribuições sociais especificamente sobre esse insumo, quais sejam:: i) a importância dos paletes para a preservação dos produtos exportados, uma vez que são utilizados para embalar seus produtos (artefatos de couro, cuja delicadeza é de conhecimento geral) destinados à venda, de modo a garantir que cheguem em perfeitas condições ao destino final no exterior; ii) seu integral consumo no processo produtivo, protegendo o produto, sendo descartados pelo adquirente e não mais retornando para o estabelecimento da contribuinte; deve ser reconhecido o direito ao crédito.

(CARF. 3ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS. PAF nº 10835.722067/2013-62. Acórdão nº 9303-012.172. Rel. Luiz Eduardo de Oliveira Santos. Pub.: 19/01/2022)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/04/2005 a 03/06/2005 CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

Os custos/despesas incorridos com embalagens para transporte dos produtos processado-industrializados pelo contribuinte, quando necessários à manutenção da integridade e natureza desses produtos, enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo; assim, por força do disposto no § 2º do art. 62, do Anexo II, do RICARF, adota-se essa decisão para reconhecer o direito de o contribuinte aproveitar créditos sobre tais custos/despesas. Assim, deve ser reconhecido o direito ao crédito das contribuições do PIS e da COFINS no regime não-cumulativo com relação aos gastos com aos itens considerados como insumos: isca - armadilha com cola; em especial, e com a aquisição de embalagens: paletes e cantoneiras empregadas no transporte dos produtos acabados. Como também, os custos/despesas incorridos com encargos de depreciação dos bens do ativo imobilizado utilizados nas suas atividades econômicas (agricultura, processamento/industrialização, e comercialização) geram créditos da contribuição, passíveis de desconto do valor calculado sobre o faturamento mensal e/ ou de ressarcimento/compensação do saldo credor trimestral.

(CARF. 3ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS. PAF nº 10925.002964/2007-07. Acórdão nº 9303-014.094. Rel.: Erika Costa Camargos Autran. Pub.: 21/08/2023)

PIS/COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMO. CONCEITO. PALETES. ESTRADOS. EMBALAGEM. CRITÉRIOS. DIREITO AO CRÉDITO.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do imposto sobre produtos industrializados (IPI) e mais restrito do que aquele da legislação do imposto sobre a renda (IRPJ), abrangendo os bens e serviços que integram o custo de produção. A respeito de paletes, estrados e semelhantes encontrando-se preenchidos os requisitos para a tomada do crédito das contribuições sociais especificamente sobre esses insumos, quais sejam: i) a importância para a preservação dos produtos, uma vez que são utilizados para embalar seus produtos destinados à venda, de modo a garantir que cheguem em perfeitas condições ao destino final; ii) seu integral consumo no processo produtivo, protegendo o produto, sendo descartados pelo adquirente e não mais retornando para o estabelecimento da contribuinte; deve ser reconhecido o direito ao crédito.

(CARF. Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção. PAF nº 16095.720107/2013-29. Acórdão nº 3301-013.498. Rel. Laercio Cruz Uliana Junior. Pub.: 15/12/2023)

Desta forma, por considerar que a supressão da estrutura de madeira inviabiliza a atividade econômica da Recorrente, bem como por considerar que, por se tratar de carga perigosa, a sua supressão poderia ser considerada uma violação à Resolução CONTRAN nº 945/2022, voto por dar provimento a esse ponto recursal.

### I.2.2. – Cilindros de ar sintético

Ao analisar a composição de créditos sobre insumos, a Fiscalização identificou a inclusão de gastos com a aquisição de cilindros de ar sintético, itens que, de acordo com o seu entendimento, deveriam ter sido “ativados” – portanto, não comportariam apropriação imediata – e que, além disso, não poderiam ser considerados como insumos.

Por sua vez, a Recorrente sustenta que os cilindros deveriam ser considerados como insumos, pois o gás neles contido (em maior parte, nitrogênio na forma de N2) é utilizado diretamente no processo de fabricação de suas mercadorias, conforme resposta dada durante o período fiscalizatório:

3. FABRICAÇÃO DE PARTE ATIVA	<p>Núcleo: corte de bobinas de Aço Silício longitudinalmente em tiras. Parte do material é processado em fornos de recozimento com atmosfera inerte em nitrogênio a 800 °C – Fabricação de fios de cobre: o vergalhão é submetido a um processo de trefilação em máquinas de multi passagens, que o transformam em fios de seção circular ou retangular. Os fios de cobre são ainda recozidos em um forno elétrico. Após recozidos, os fios menores, de seção circular, recebem uma camada de esmalte isolante a base de resina Fenólica. Os fios maiores de seção retangular, são envoltos em papel isolante – Esmaltação: os fios passam inicialmente por um banho de verniz, sendo então conduzidos a um forno elétrico para secagem da resina. Os gases provenientes do processo de secagem desses fios, são captados e direcionados a um lavador de gases antes de serem descarregados na atmosfera. O isolante dos fios de seção retangular é feito em máquinas próprias que promovem o enrolamento mecânico do papel sobre o fio.</p>
------------------------------	--

Delineado o contexto fático-probatório, pode-se concluir, primeiro, que o item em questão, diferentemente do que entendeu a Fiscalização e a DRJ, trata-se de insumo, e isso sem sequer se cogitar no entendimento trazido pelo STJ sobre o assunto.

Porém, como os cilindros metálicos não se destinam ao uso único ou por curto período de tempo, mas, diferentemente, são itens utilizáveis por muitos anos em sua atividade (afirmação essa não refutada pela Recorrente), vê-se que há parcial razão nas afirmações feitas pela Fiscalização, no sentido de que a apropriação de créditos, se cabível, não poderia ser feita de forma integral e imediata, mas mediante depreciação, pois se trata de ativos imobilizados.

Sobre o assunto, é importante trazer aqui o critério de reconhecimento contábil, previsto no item 08 do Pronunciamento CPC nº 27 (Ativo Imobilizado):

8. Sobressalentes, peças de reposição, ferramentas e equipamentos de uso interno são classificados como ativo imobilizado quando a entidade espera usá-los por mais de um período. Da mesma forma, se puderem ser utilizados somente em conexão com itens do ativo imobilizado, também são contabilizados como ativo imobilizado.

Sendo assim, conforme previsto no artigo 3º, § 1º, inc. III, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, a apropriação de créditos deve ocorrer sobre o valor da depreciação mensalmente incorrida:

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

(...)

VI - máquinas, equipamentos e **outros bens incorporados ao ativo imobilizado**, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;

(...)

§ 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:

(...)

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;

Desta forma, a glosa procedida pela Fiscalização deve ser mantida em relação a esse ponto, exceto no que diz respeito aos encargos de depreciação referentes aos cilindros metálicos.

### **I.2.3. – Contratação de serviços de terceiros e mão de obra temporária**

Na decisão proferida pela DRJ, houve a aceitação, em tese, de que os gastos incorridos com a contratação de mão de obra temporária poderiam gerar créditos de PIS/COFINS, mas desde que relevantes ou essenciais à atividade produtiva da empresa. Contudo, por não entender que a Recorrente não logrou êxito em comprovar a adequação dos serviços contratados ao conceito de insumo, a glosa procedida pela Fiscalização foi mantida.

Em contraposição, a Recorrente alegou em sua peça recursal que a DRJ se equivocou, pois, na própria planilha utilizada pela Fiscalização, era possível identificar que os

serviços contratados eram direcionados ao *core* da atividade industrial, trazendo uma pequena lista exemplificativa:

Mês Arquivo	CNPJ Fornecedor	Nome Fornecedor	Emissão	NºNF	Descrição da Mercadoria/Serviço	Descrição complem.	Vr NF
11/2009	66.359.373/0001-61	ANTONIO CLARET DA COSTA EPP	11/11/2009	1255	D.D. SERVICOS TERCEIROS P/ OF	INSPECAO DE SOLDAGEM - Diárias de inspeto	3.000,00
11/2009	66.359.373/0001-61	ANTONIO CLARET DA COSTA EPP	11/11/2009	1258	D.D. SERVICOS TERCEIROS P/ OF	INSPECAO DE SOLDAGEM - Diárias de inspeto	3.000,00
11/2009	00.607.047/0001-18	TECHNOTEST C. E ASSESSORIA LTDA	23/11/2009	1	D.D. SERVICOS TERCEIROS P/ OF	SERVICO DE INSPECAO - Diária de um inspetor	550,00
11/2009	00.607.047/0001-18	TECHNOTEST C. E ASSESSORIA LTDA	23/11/2009	14	D.D. SERVICOS TERCEIROS P/ OF	SERVICO DE INSPECAO - Ensaio de ultra som n	550,00
12/2009	33.182.809/0011-02	SGS DO BRASIL LTDA	30/12/2009	20018	D.D. MATERIAL PARA OF/OP.	Inspeção de Embarque no Porto do Rio de Janeiro	2.078,61
12/2009	33.182.809/0011-02	SGS DO BRASIL LTDA	30/12/2009	20019	D.D. MATERIAL PARA OF/OP.	Inspeção de Embarque no Porto do Rio de Janeiro	1.761,40
01/2010	06.178.677/0001-63	FLS-TRANSFORMADORES	04/01/2010	212	SALARIO PARA TERCEIROS	SERVICOS PRESTADOS NA DESMONTAGEM DE TRANSFORMADOR	1.860,00
02/2010	33.182.809/0011-02	SGS DO BRASIL LTDA	11/02/2010	20121	D.D. MATERIAL PARA OF/OP.	INSPECAO DE EMBARQUE NO PORTO DO RIO DE JANEIRO OF DE	2.259,30
02/2010	01.866.656/0001-04	ENGEMAN ENG. MANUTENCAO JAGUAR	01/02/2010	11590	D.D. COMPRA DE SERVICOS	INSPECAO EM TRANSFORMADORES TOSHIBA PROJETO MAQUE	20.703,75
02/2010	01.866.656/0001-04	ENGEMAN ENG. MANUTENCAO JAGUAR	18/02/2010	11672	D.D. COMPRA DE SERVICOS	INSPECAO E ENSAIOS ELETRICOS EM TRANSFORMADOR TOSHIBA	28.000,00
03/2010	33.182.809/0011-02	SGS DO BRASIL LTDA	23/03/2010	21010	D.D. MATERIAL PARA OF/OP.	VISTORIA DE EMBARQUE NO PORTO DO RIO DE JANEIRO OF 0511	2.037,00

De fato, as descrições trazidas nos exemplos acima permitem, sem maiores esforços, a conclusão de que esses serviços eram empregados na atividade produtiva da Recorrente, ou no processo necessário à venda das mercadorias.

Contudo, ao analisar especificamente a Planilha 02 do TVF, o que se verifica é que há diversas linhas para as quais há apenas a descrição genérica “mão de obra temporária”, conforme é possível verificar abaixo:

Mês Arquivo	CNPJ Fornecedor	Nome Fornecedor	Emissão	NºNF	Descrição da Mercadoria/Serviço	Descrição complem.	Vr NF
10/2009	71.330.096/0001-02	PACTUAL RECURSOS HUMANOS	21/10/2009	15346	SERVICO DE MAO-DE-OBRA TEMPORARIA	MAO-DE-OBRA TEMPORARIA (adiantamento quinzen	2.110,45
10/2009	71.330.096/0001-02	PACTUAL RECURSOS HUMANOS	21/10/2009	15346	SERVICO DE MAO-DE-OBRA TEMPORARIA	MAO-DE-OBRA TEMPORARIA (adiantamento quinzen	3.287,06
10/2009	71.330.096/0001-02	PACTUAL RECURSOS HUMANOS	29/10/2009	15394	SERVICO DE MAO-DE-OBRA TEMPORARIA	SERVICO DE FORNECIMENTO DE MAO-DE-OBRA TEMPOR	2.223,89
10/2009	71.330.096/0001-02	PACTUAL RECURSOS HUMANOS	29/10/2009	15394	SERVICO DE MAO-DE-OBRA TEMPORARIA	SERVICO DE FORNECIMENTO DE MAO-DE-OBRA TEMPOR	5.954,89
11/2009	66.359.373/0001-61	ANTONIO CLARET DA COSTA EPP	11/11/2009	1255	D.D. SERVICOS TERCEIROS P/ OF	INSPECAO DE SOLDAGEM - Diárias de inspeto	3.000,00
11/2009	66.359.373/0001-61	ANTONIO CLARET DA COSTA EPP	11/11/2009	1258	D.D. SERVICOS TERCEIROS P/ OF	INSPECAO DE SOLDAGEM - Diárias de inspeto	3.000,00

Levando-se em consideração que a Recorrente estava ciente do direcionamento tomado pelo Fisco, cabia à empresa comprovar o seu direito creditório, trazendo documentos ou, no mínimo, explicações plausíveis sobre o seu ponto defendido.

E a meu ver, isso só foi feito a contento nas despesas com a contratação de mão de obra temporária cuja descrição (na Planilha 02 do TVF) conste dos seguintes termos ou expressões, ou similares a essas:

- Inspeção/soldagem;
- Serviços de inspeção/vistoria de transformadores/ensaios elétricos;
- Inspeção/vistoria de embarque;
- Serviços de desmontagem.

Essa conclusão se dá com base no seguinte trecho da fundamentação da peça recursal:

No caso específico dos serviços elencados, em uma espécie de amostragem, há evidente relação da atividade contratada com os procedimentos de controle, supervisão e ensaios realizados no decorrer do processo produtivo da Recorrente.

A contratação de serviços de inspeção e vistoria ocorre em diferentes fases do processo de produção, por envolverem, propriamente, a ação de supervisão de atividades variadas (v.g. soldagem, embarque), ou do próprio produto (v.g.

“inspeção em transformadores Toshiba”).

A realização de ensaios, por sua vez, também mencionada na amostra acima, contam com uma etapa exclusiva (06 – “Testes”), pertencente ao processo produtivo da Recorrente, observe-se:

6. TESTES	Após montagem efetuam-se testes nos transformadores com o objetivo de verificar a qualidade do produto. Nestes testes os transformadores são submetidos a ensaios de estanqueidade e ensaios elétricos de rotina.
-----------	---

Outra atividade elencada é a de desmontagem do transformador, também expressamente mencionada pela Recorrente no processo de fiscalização, concernente à fase nº. 07, de “Expedição”. Veja-se:

7. EXPEDIÇÃO	Após serem submetidos a ensaios de qualidade, os transformadores maiores são desmontados e as diversas partes são embalados em caixas de madeira próprias para transporte. Os transformadores de semi-linhas / regulador e de distribuição são acondicionados em engradados de madeira apropriados para o transporte.
--------------	---

Para as demais linhas acerca desse tipo de contratação de mão de obra temporária, considero que a Recorrente não se desincumbiu de seu ônus probatório (que é daquele que alega possuir o direito, cf. art. 373, inc. I, CPC), restando mantida, portanto, a glosa para esses casos.

#### 1.2.4. – Industrialização de sobretampas

Dentre as glosas realizadas pela Fiscalização, há a de gastos com a “industrialização de sobretampas”, rubrica para a qual a Recorrente não dá maiores explicações, senão essa abaixo:

Por fim, **em relação à “industrialização de sobretampas” e “locação de empilhadeiras”, verifica-se, quanto à primeira, total compatibilidade com o processo produtivo da Recorrente; e**

Ao se analisar a Planilha 02 do TVF, também não é possível fazer a identificação desse item, tampouco em que contexto está inserido:

62.988.365/0001-23	GALVANIZACAO JOSITA LTDA	22/12/2009	34628	MATERIAL RECEBIDO PARA EMPRESTIMO	INDUSTRIALIZACAO SOBRETAMPAS	2.420,50
--------------------	--------------------------	------------	-------	-----------------------------------	------------------------------	----------

Desta forma, relativamente a essa rubrica, a glosa deverá ser mantida.

#### **I.2.5. – Locação de empilhadeiras**

Dentre as glosas mantidas, estão os créditos referentes a gastos com o aluguel de empilhadeiras.

Embora a Recorrente não tenha prestado maiores esclarecimentos, é evidente que as empilhadeiras alugadas eram utilizadas na atividade de movimentação de cargas dentro de seu estabelecimento, ou seja, participavam ativamente a atividade da empresa.

Sendo assim, cabe aqui afastar a glosa com fundamento no artigo 3º, inciso IV, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que autoriza a apuração de créditos sobre o aluguel de máquinas e equipamentos (categoria essa em que se enquadram as empilhadeiras), não havendo sequer a necessidade de se avaliar se as empilhadeiras, em si consideradas, deveriam ser tidas como insumos. Abaixo, o dispositivo legal mencionado:

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

(...)

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

#### **I.2.6. – Gastos com limpeza e organização**

Em sua peça recursal, a Recorrente esclarece que os valores glosados, referentes a gastos como “limpeza e organização”, são divididas nas seguintes categorias, apresentadas nas descrições da Planilha 02 do TVF:

- (a) “Serviços de limpeza e organização das áreas PR”: são serviços incorridos na limpeza e organização das áreas produtivas;
- (b) “Movimentação de carga e descarga em nossa fábrica”: são serviços de movimentação de cargas diversas dentro da fábrica da Recorrente;
- (c) “Confecção de embalagens e acondicionamento de equipamentos”: são serviços de montagem das estruturas de madeira, utilizadas para acondicionamento e movimentação de produtos da Recorrente.

Embora a Recorrente não tenha apresentado contratos ou notas fiscais relativas a essas operações, não me parece razoável afastar o direito creditório com fundamento na insuficiência probatória, isto porque é decorrência lógica que, para a condução das atividades fabris, (a) o estabelecimento precisa ser limpo e organizado, (b) as cargas de peso elevado precisam ser movimentadas dentro desse mesmo estabelecimento e (c) as estruturas de madeira tratadas em tópico anterior precisam ser montadas, todas essas atividades descritas na Planilha 02 do TVF, onde há, também, a identificação do prestador de serviço e o valor pago.

Sendo assim, voto por afastar a glosa procedida sobre a rubrica de “serviços de limpeza e organização”.

### **I.2.7. – Recarga e manutenção de extintores**

Na decisão proferida pela DRJ, reconheceu-se que, em tese, haveria direito à apuração de créditos sobre gastos incorridos com a manutenção de hidrantes e extintores, pois se trataram de insumos por imposição legal. Contudo, na prática, como a Recorrente não foi capaz de individualizar/segregar apenas os gastos incorridos dentro do ambiente fabril, manteve-se a glosa procedida pela Fiscalização:

Acerca da Recarga e Manutenção de Extintores, trata-se de gasto com inspeção regular e prevenção de incêndio, não considerado insumo na atividade exercida. Ainda que decorra de imposição legal, não podem ser considerados insumos para fins de creditamento os itens exigidos pela legislação relativos à pessoa jurídica como um todo. Igual conclusão se aplica em relação aos Hidrantes.

Embora seja provável que a maior parte dos gastos incorridos com essa rubrica tenham sido, de fato, destinados à atividade fabril, não há documentos seguros apresentados que levem ao percentual do que, por exemplo, está relacionado à atividade administrativa da empresa, razão pela qual a glosa deve ser mantida.

### **I.2.8. – Frete de tambores de óleo**

Na decisão proferida pela DRJ, a glosa sobre os gastos com frete no transporte de tambores sem óleo foi mantida porque, de acordo com os Julgadores de 1ª Instância, a Recorrente não teria logrado êxito em comprovar que tal despesas estava relacionada à atividade de venda de mercadorias, ou se tratava de transferência de produtos em elaboração da Recorrente:

Prosseguindo, impõe-se consignar que o frete relativo a transferência de produto em elaboração em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica passou a ser

admitido como insumo, como autoriza o art. 172, IX, da IN RFB nº 1.911/2019, enquadrando-se o respectivo crédito, portanto, no art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. Já o frete em operação de venda, nos casos dos incisos I e II das citadas leis, quando o ônus for suportado pelo vendedor, tem previsão de apuração de crédito no art. 3º, IX, c/c art. 15, II, da Lei nº 10.833/2003.

Ocorre que não se logrou comprovar que o Frete para o Transporte de Tambores Vazio se trata de venda de bem de produção própria, assim como não se logrou demonstrar se tratar de transferência de produto em elaboração em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica. Desta forma, não há como se admitir o crédito correspondente.

De outro lado, em sua peça recursal, a Recorrente esclareceu que transporta tambores vazios nos seguintes casos:

O frete alusivo à movimentação dos tambores vazios é contratado pela Recorrente nas seguintes situações:

- Aquisição de tambores, enquanto material de embalagem, para transporte posterior do óleo ao cliente final, para realização da montagem do equipamento;
- Envio de tambores vazios ao cliente para retirada do óleo do transformador para a execução de algum serviço de conserto e reparo;
- Transporte de retorno dos tambores vazios após o enchimento do transformador no local/dependências do cliente, sendo de responsabilidade da Recorrente o descarte adequado desses tambores.

Na avaliação deste Julgador, todas as hipóteses trazidas são, primeiro, condizentes com a atividade por si exercida (pois transformadores de alta tensão utilizam óleo para isolamento e controle térmico) e, depois, estão adequadas ao objeto social da Recorrente que, além de vender equipamentos elétricos pesados, também faz a venda de óleo aos seus clientes, combinada com a prestação do serviço relacionado, conforme é possível verificar no artigo 4º, “a” e “h”, da 18ª Alteração do Contrato Social da empresa, juntado nos autos deste processo:

**Artigo 4º** - Os objetivos da Sociedade são os seguintes:

a) desenvolvimento, projeto, fabricação, comércio, venda, compra, representação comercial, exportação, importação, transporte, construção, instalação, reparo, manutenção, operação, locação, serviços de engenharia, serviços de consultoria, serviços de supervisão, serviços de assessoria técnica e outros serviços de fornecimento de mão de obra de engenharia relacionados a sistemas de energia, equipamentos, componentes, peças, acessórios e materiais para geração, transmissão e distribuição, incluindo, mas não se limitando a geradores e outros relacionados à produção de energia elétrica, e também os relacionados a energia fotovoltaica ou à energia elétrica de origem fotovoltaica;

h) comércio, venda, compra, representação comercial, importação, exportação e transporte relacionados a produtos químicos, incluindo óleo lubrificante acabado, para os objetivos supramencionados;

Portanto, o frete incorrido com o transporte dos tambores, cheios ou vazios, ou se destina ao transporte de insumos (os tambores, em si mesmo considerados, são insumos), ou está relacionado à atividade de prestação de serviços e venda (depois da colocação do óleo no transformador do cliente, há o conseqüente retorno das embalagens), razão pela qual a glosa procedida sobre essa rubrica deve ser afastada.

## **II - Conclusão**

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, revertendo as glosas sobre os créditos de (a) bens importados vinculados às receitas de exportação, (b) madeira utilizada na montagem de pallets, (c) depreciação de cilindros metálicos, (d) mão de obra temporária para inspeção/soldagem/vistoria/ensaios/desmontagem, (e) serviços de limpeza e organização, (f) frete para transporte de tambores de óleo vazios, nos termos da fundamentação apresentada neste voto.

*Assinado Digitalmente*

**Bruno Minoru Takii**

## **VOTO VENCEDOR**

Conselheiro Aniello Miranda Aufiero Junior, redator designado

Com o devido respeito aos argumentos do ilustre relator, dirijo de seu entendimento quanto à solução a ser dada no presente caso, que deu provimento parcial ao recurso voluntário para reverter as glosas sobre os créditos de (a) bens importados vinculados às receitas de exportação, (b) madeira utilizada na montagem de pallets, (c) depreciação de cilindros

metálicos, (d) mão de obra temporária para inspeção/soldagem/vistoria/ensaios/desmontagem, (e) serviços de limpeza e organização, (f) frete para transporte de tambores de óleo vazios, pelos motivos a seguir.

Dentre as diversas matérias a serem apreciadas neste processo, restou duvidoso, na sessão de julgamento, alguns pontos no processo que merecem esclarecimentos.

O primeiro versa sobre um possível erro no preenchimento no PER/DCOMP, tendo em vista que o contribuinte teria informado créditos de importação vinculados às receitas de exportação em campo supostamente equivocado, o qual seria destinado, exclusivamente, a créditos de aquisições no mercado interno vinculados às receitas de exportação.

Com efeito, caberia ao contribuinte a apresentação de pedido específico para o ressarcimento de crédito na importação vinculado à receita de exportação, nos termos do art. 17 da Lei nº 11.033/2004.

No entanto, por entender que não há qualquer disposição em contrário quanto ao registro dos tipos de créditos na exportação, o relator reverteu a glosa neste particular, tendo em vista o princípio da verdade material aplicável ao caso.

Outro ponto digno de nota diz respeito a necessidade de reapreciação das glosas dos créditos de insumos sob a égide do RESP 1.221.170/PR, inclusive identificando a essencialidade e relevância dos insumos, tendo em vista haver dúvidas quanto aos bens e serviços utilizados no processo produtivo do contribuinte.

Conforme se depreende dos autos, o presente caso versa sobre pedido de ressarcimento, cumulado com a compensação de créditos de Cofins, referente ao 4º trimestre de 2009, em especial no que diz respeito a possibilidade de apropriação de créditos sobre gastos com bens e serviços que estariam como insumos.

Nesse contexto, entendo salutar a baixa desses autos em diligência para que, inclusive se oportunize que a unidade de origem se manifeste quanto às glosas realizadas, já sob o prisma do atual entendimento acerca do conceito de insumo, de modo que retornem apenas à apreciação desta turma os pontos que eventualmente ainda remanesçam controvertidos.

Tal fato é de suma importância para o deslinde do processo, posto que, partindo da premissa de que a Recorrente estaria se apropriando de créditos sobre gastos de produtos já acabados, correto o lançamento fiscal.

Diante do exposto, proponho a conversão do julgamento em diligência para que a unidade origem possa:

- a) aferir a legitimidade dos créditos de importação vinculados à exportação;
- b) reapreciar a glosa dos créditos de insumos sob a égide do RESP 1.221.170/PR, inclusive identificando a essencialidade e relevância dos insumos;

- c) apurar o crédito de depreciação referentes aos cilindros metálicos;
- d) identificar a situação fática relativa aos fretes de tambores glosados, se são entre estabelecimentos da recorrente ou se são entre a recorrente e seus clientes finais, nos termos do voto do redator designado;
- e) após, intimar a recorrente para, querendo apresentar sua manifestação, nos termos do art. 35 do Decreto nº 7.574/2011;
- f) por fim, retornar os presentes autos para o CARF.

*Assinado Digitalmente*

**Aniello Miranda Aufiero Junior**