



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13839.901605/2011-70  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-008.397 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 29 de abril de 2021  
**Recorrente** MACCAFERRI DO BRASIL LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

**NULIDADE. INEXISTÊNCIA DE PRETERIÇÃO AO DIREITO DE DEFESA.**

Não sendo o ato lavrado por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, descabida alegação de nulidade.

**DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. INOCORRÊNCIA.**

O prazo para a homologação da declaração de compensação é de cinco anos, contados da data de sua apresentação.

**DECADÊNCIA. INEXISTÊNCIA. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. PIS/COFINS. SÚMULA CARF 159.**

Conforme Súmula CARF nº 159, Não é necessária a realização de lançamento para glosa de ressarcimento de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, ainda que os ajustes se verifiquem na base de cálculo das contribuições. Não há decadência na apreciação de pedido realizado pelo contribuinte, devendo, nesta apreciação ser verificada a certeza e liquidez do crédito pleiteado.

**REGIME NÃO CUMULATIVO. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. INSUMO. CONCEITO.**

À luz da interpretação fixada pelo STJ no RESP nº 1.221.170, o enquadramento de um bem como insumo, no âmbito da legislação da Contribuição ao PIS e da COFINS, deve ser aferido segundo os critérios da essencialidade e da relevância em relação ao processo produtivo, sendo ilegal o conceito de insumo estabelecido nas Instruções Normativas nº 247/2002 e 404/2004 da Receita Federal.

**PEDIDO DE RESSARCIMENTO. PER/DCOMP. LIQUIDEZ E CERTEZA DO CRÉDITO. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE. INSUFICIÊNCIA.**

As alegações constantes da manifestação de inconformidade devem ser acompanhadas de provas suficientes que confirmem a liquidez e certeza do crédito pleiteado.

**PIS. COFINS. CRÉDITO FRETE PRODUTO ACABADO.  
IMPOSSIBILIDADE.**

Não há direito ao crédito não cumulativo relativo a fretes de produtos acabados, dada sua aplicação em momento posterior ao processo produtivo, não sendo constatada sua essencialidade ou relevância à produção dos bens comercializados.

**CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PROVA DE NÃO UTILIZAÇÃO.**

Os créditos da Contribuição ao PIS e da COFINS podem ser apropriados extemporaneamente, independentemente de retificação de declarações ou demonstrativos, mas desde que comprovada a sua não utilização em períodos anteriores.

Acordam os membros do colegiado, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário da seguinte forma: (i) por unanimidade de votos, para reverter as glosas referentes: (i.1) manutenção de empilhadeiras; (i.2) equipamentos de proteção individual (EPI); (i.3) manutenção do sistema de limpeza de água; (ii) pelo voto de qualidade (ii.1) para manter as glosas referentes aos fretes de produtos acabados entre unidades da Recorrente. Vencidas as Conselheiras Thais De Laurentiis Galkowicz, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Cynthia Elena de Campos, e Renata da Silveira Bilhim. As Conselheiras Maysa de Sá Pittondo Deligne e Cynthia Elena de Campos votaram pelas conclusões neste item. (ii.2) para afastar a alegação da decadência da competência de novembro/2003. Vencidas as Conselheiras Thais De Laurentiis Galkowicz, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Cynthia Elena de Campos, e Renata da Silveira Bilhim. Os Conselheiros Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado) e Paulo Regis Venter (suplente convocado) votaram pelas conclusões quanto ao crédito extemporâneo. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3402-008.392, de 29 de abril de 2021, prolatado no julgamento do processo 13839.900150/2011-75, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Maysa de Sa Pittondo Deligne, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Cynthia Elena de Campos, Paulo Regis Venter (suplente convocado), Renata da Silveira Bilhim, Thais de Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

Fl. 3 do Acórdão n.º 3402-008.397 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13839.901605/2011-70

## Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que negou provimento à manifestação de inconformidade apresentada pela Contribuinte.

O contribuinte acima identificado apresentou Pedido de Ressarcimento – PER, no qual pleiteou o ressarcimento de saldos de créditos do regime não cumulativo da CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP do 3º Trimestre de 2006, vinculados a receitas de exportação, no valor total de R\$54.325,42.

Por meio do Despacho Decisório, a autoridade fiscal da Delegacia da Receita Federal deferiu parcialmente o pedido de ressarcimento, reconhecendo crédito e, por consequência, homologou parcialmente a DCOMP.

Segundo consta no Despacho Decisório, o deferimento parcial do direito creditório tem como fundamento a análise constante do **Termo de Verificação Fiscal, do qual destacam-se os seguintes pontos: O contribuinte utilizou créditos extemporâneos relativos a despesas de fretes em operações de venda incorridas entre 02/2004 e 12/2005 (aproveitamento em janeiro/2006) e despesas de manutenção do período de 01/2003 a 12/2005 (aproveitamento em 09/2006).**

- Foram recusadas as despesas de frete relativas a transferências de mercadorias entre estabelecimentos da empresa, para as quais não há previsão legal de aproveitamento de créditos. Foram também recusadas, por não serem consideradas insumos, as despesas com aquisição de material de proteção individual e com serviços de manutenção de empilhadeiras, ar condicionado e sistema de tratamento de água.

- Foram ainda recusados: (i) créditos extemporâneos relativos a serviços de manutenção do ano de 2005, em relação aos quais não restou comprovada a não utilização no próprio ano de 2005 (ii) entradas com CFOP 1922, por já terem sido consideradas as entradas de CFOP 1116/2116 e 1117/2117; (iii) importações anteriores à entrada em vigor da Lei nº 10.865/2004; (iv) importações de 04/2004, que além de serem anteriores à referida lei, referem-se a draw-back, sobre as quais não há incidência da contribuição; (v) entradas com CFOP 1501 e 1503, pois não sofrem incidência da contribuição.

- Além disso, através de comparação do Dacon e dos Livros do IPI do contribuinte, foi apurada omissão de receita na apuração do PIS de novembro de 2003, de modo que só se admitiu o aproveitamento de créditos extemporâneos de 2003 na medida em que os mesmos superaram a contribuição incidente sobre a receita omitida.

- Os valores apurados foram consolidados em diversas planilhas anexas ao Termo de Verificação Fiscal.

O contribuinte tomou ciência do Despacho Decisório e apresentou manifestação de inconformidade, alegando, em síntese, que:

- Houve evidente preterição do direito à ampla defesa e ao contraditório, pois no despacho decisório foi feita menção ao “relatório

constante do documento anexado Termo de Verificação Fiscal”, mas nenhum documento foi acostado e nenhum relatório foi disponibilizado ao contribuinte juntamente com o despacho decisório. Além disso, mesmo que o referido documento tivesse sido franqueado ao contribuinte, a autoridade que proferiu o despacho decisório deveria ter formado seu livre convencimento ao invés de se basear na argumentação de outrem. Portanto, impõe-se a anulação do despacho decisório com a consequente homologação total das compensações.

- **Ocorreu decadência do direito de análise do crédito pelo fisco e homologação tácita das compensações.** No documento produzido pela autoridade fiscal denominado “Termo de Verificação e de Encerramento Parcial n.º 02”, consta que o contribuinte aproveitou os créditos extemporâneos em janeiro e setembro de 2006, portanto ocorreu a homologação tácita com o decurso do prazo de cinco anos, em janeiro e setembro de 2011. Após tais datas, o Fisco já estava impedido de verificar as compensações, sendo por isso nulos os despachos decisórios proferidos em 05 de dezembro de 2011.

- A fiscalização não poderia ter considerado a suposta omissão de receita ocorrida no mês de novembro de 2003, pois esse período já estava alcançado pela decadência.

Para apurar essa omissão, foi realizada uma verdadeira fiscalização do PIS e da COFINS referentes ao mês de novembro de 2003, cuja apuração só poderia ser alterada pelo fiscal até novembro de 2008, haja vista o prazo de cinco anos previsto no art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional. A análise das compensações deveria se restringir à verificação da utilização ou não dos créditos extemporâneos nos respectivos períodos de apuração, e não poderia abranger a análise das apurações propriamente ditas. Ademais, o procedimento de fiscalização e a consequente apuração de omissão de receitas do ano de 2003 só seria possível com Mandado de Procedimento Fiscal - MPF que abrangesse tal período, o que não ocorreu.

- **Os fretes referentes ao transporte entre estabelecimentos do próprio contribuinte são insumos e geram direito a crédito** nos termos do art. 3º, II, da Lei n.º 10.637/2002. Conforme doutrina e jurisprudência, o termo “insumo” constante da legislação do PIS e da COFINS compreende todos os custos de produção e despesas operacionais incorridos pelo contribuinte, portanto não há que se falar na recusa de despesas de fretes relativos a transporte entre estabelecimentos do próprio contribuinte. Insumo deve ser entendido como todo e qualquer custo e despesa necessários à atividade da empresa (nos termos da legislação do IRPJ, e não do IPI). Além disso, as filiais para as quais foram remetidas as mercadorias funcionam apenas e justamente como pontos de venda da empresa, de modo que o transporte em questão constitui parte da própria operação de venda, o que possibilita o creditamento nos termos do art. 3º, IX, da Lei n.º 10.833/2003.

- **As recusas dos créditos relacionados a insumos e despesas de manutenção também merecem reforma, pois se trata de materiais e serviços ligados diretamente à produção do estabelecimento fabril e cuja falta impediria parcial ou totalmente a atividade produtiva da empresa.** Conforme apurado pelo próprio Auditor-Fiscal, **os aparelhos de ar condicionado** integram o sistema automatizado e computadorizado das máquinas produtivas (que exigem temperatura baixa para seu correto funcionamento), portanto as despesas com sua manutenção geram créditos de PIS e de COFINS. Da mesma forma, geram crédito as despesas com manutenção das **empilhadeiras** utilizadas nas instalações da fábrica, as quais servem para o transporte de insumos e outros materiais para a linha de produção e para a retirada de produtos acabados após sua fabricação. Também devem ser admitidos os créditos referentes às **despesas com manutenção do sistema de limpeza da água para reuso no resfriamento do maquinário da produção e lavagem de materiais no processo produtivo.** Por fim, também geram crédito as despesas com **material de proteção individual dos operários**, pois são exigências da legislação trabalhista e portanto necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora.

- **Os créditos extemporâneos de 2005 não poderiam ter sido recusados por falta de comprovação de sua não utilização no próprio ano de 2005, pois estão devidamente lastreados em notas fiscais apresentadas à fiscalização.** Além disso, a composição dos serviços do ano de 2005 não poderia ser exigida pela autoridade fiscal, por se tratar de período já atingido pela decadência e por não haver MPF que amparasse o exame de tal período. No item c.3) do “Termo de Verificação”, a autoridade fiscal elaborou uma “Consolidação das despesas de insumos e manutenção extemporâneas não comprovadas”, contudo, não se trata de despesas não comprovadas, mas sim de despesas não aceitas pela fiscalização em razão de diversas presunções, tais como a indevida apuração de receita omitida em novembro de 2003, o que teve consequências negativas nos cálculos dos créditos extemporâneos aceitos e não aceitos referentes aos períodos de 2003 e 2004. Além disso, as planilhas elaboradas pelo Auditor-Fiscal apontam as diferenças encontradas, mas não identificam adequadamente quais insumos teriam e não teriam sido aceitos, em total preterição do direito de defesa do contribuinte.

- No item d) do “Termo de Verificação”, o Auditor-Fiscal mais uma vez afirmou equivocadamente que as despesas foram apenas parcialmente comprovadas. Na realidade, todas as despesas foram comprovadas por meio de documentos hábeis e idôneos.

Inclusive, durante todo o procedimento o contribuinte auxiliou o Auditor-Fiscal em suas apurações, disponibilizando diversos profissionais para atendê-lo. Não se trata, portanto, de ausência de comprovação, mas de recusa de algumas despesas como fretes e serviços de manutenção de alguns itens, os quais, conforme já demonstrado, não poderiam ter sido objeto de glosa.

-No item e) do “Termo de Verificação” o próprio Auditor confirma que nem todos os insumos admitidos para o PIS o são para o IPI, o que demonstra que não se pode tomar os critérios adotados pela legislação do IPI para aceitar ou não esta ou aquela despesa para fins de crédito do PIS. O Auditor traçou comparativo totalmente desprovido de fundamentação legal nas planilhas denominadas “Recolhimentos de 2006 conforme sistema de cobrança RFB” e “Comparação DACON x Recolhimentos de PIS/COFINS Importação – ano 2006. Essa análise comparativa mostra-se inviável diante dos esclarecimentos que o contribuinte prestou à fiscalização, no sentido de que “existem variações temporais entre o recolhimento dos tributos e a emissão da nota fiscal de entrada da empresa que se dá no efetivo desembaraço da importação e é a fonte da tomada dos créditos”. Portanto, resta evidente que as recusas de créditos oriundos do PIS e da COFINS não devem prosperar e não podem servir de suporte ao despacho decisório.

Ao final, o contribuinte apresentou os seguintes requerimentos finais:

*Ante todo o exposto, considerando todas as razões de direito e fundamentos fáticos apresentados nesta Manifestação de Inconformidade, requer-se a sua recepção e seu processamento por esta D. Delegacia da Receita Federal de Julgamento, para que proceda ao cancelamento do ref. Despacho Decisório exarados autos deste processo, reconhecendo e/ou declarando: a homologação tácita das compensações; a decadência do direito da Fazenda de lançar e revisar apurações já alcançadas pelo Instituto da Decadência; a nulidade do Despacho Decisório porque desprovido de elementos de convicção do emitente em prejuízo aos princípios do contraditório e da ampla defesa; a nulidade do procedimento de fiscalização sem o MPF correspondente em afronta ao princípio da legalidade; o direito líquido e certo da manifestante a todos os créditos utilizados; e demais argumentos tecidos ao longo desta defesa, como medida de inteira JUSTIÇA e CORREIÇÃO de todos os abusos praticados nos procedimentos levados à cabo!!!*

Em julgamento da manifestação de inconformidade, a DRJ decidiu por julgar improcedente a defesa, em acórdão com a seguinte ementa:

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

**COMPENSAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. TERMO INICIAL DO PRAZO.**

O prazo para a Administração homologar ou não a compensação efetuada pelo sujeito passivo é de cinco anos contados a partir da data de entrega da respectiva declaração.

**DECADÊNCIA. DIREITO DE EFETUAR A GLOSA DE CRÉDITOS.**

O prazo decadencial do direito de lançar tributo não rege os institutos da compensação e do ressarcimento e não é apto a obstaculizar o direito do fisco de averiguar a liquidez e a certeza do crédito pleiteado pelo sujeito passivo.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

**NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA PESSOA JURÍDICA. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.**

Na sistemática de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, não há possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos e na modalidade frete na operação de venda, em relação aos dispêndios com serviços de transporte suportados pela pessoa jurídica no deslocamento de produtos acabados ou em elaboração entre os seus diferentes estabelecimentos.

**NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. MÁQUINAS UTILIZADAS DIRETAMENTE NA FABRICAÇÃO.**

No regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep, é permitida a apuração de créditos na modalidade aquisição de insumos sobre as despesas como serviços de manutenção de máquinas que são utilizadas diretamente na fabricação de produtos.

**NÃO CUMULATIVIDADE. EQUIPAMENTO DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.**

As despesas com aquisição de equipamentos de proteção individual (EPIs) para empregados não geram direito a crédito do regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, por não se enquadrarem no conceito legal de insumo.

Irresignada, a Contribuinte recorre a este Conselho, repisando os mesmos argumentos de sua manifestação de inconformidade.

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 condutor consignado no acórdão paradigma como razões de decidir: <sup>1</sup>

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, de modo que dele tomo conhecimento.

Passamos então ao julgamento.

**1) Preterição do direito de defesa e contraditório, por ausência de clareza nas acusações do relatório fiscal**

A Recorrente brada pela decretação de nulidade do despacho decisório.

---

<sup>1</sup> Deixa-se de transcrever a parte vencida do voto do relator, que pode ser consultado no acórdão paradigma desta decisão, transcrevendo o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado.

Isto porque não teria tido acesso ao Termo de Verificação Fiscal para tomar conhecimento das razões utilizadas pela Fiscalização para indeferir parte dos créditos que haviam sido pleiteados.

Não lhe assiste razão. O “Termo de Verificação Fiscal” referido no Despacho Decisório é o “Termo de Verificação e de Encerramento Parcial nº 02”, do qual o contribuinte foi devidamente cientificado no dia 28/11/2011 (ciência pessoal, fls. 24).

A indicação imprecisa da denominação do documento (“Termo de Verificação Fiscal” em vez de “Termo de Verificação e de Encerramento Parcial nº 02”) não causou nenhum prejuízo à compreensão da decisão pelo contribuinte, pois o conteúdo do Termo em questão não deixa qualquer margem de dúvida a respeito de seu objeto, conforme se depreende dos excertos a seguir, também destacados pela decisão de piso:

Trata este Termo de Verificação e de Encerramento Parcial Nº 02 das verificações relativas ao PIS e COFINS do período de janeiro a dezembro de 2006, objeto dos PER/DCOMP nºs:

COFINS 1º TRIM/2006: 16457.95654.131206.1.5.09-1077;  
COFINS 2º TRIM/2006: 13546.89800.131206.1.5.09-3323;  
COFINS 3º TRIM/2006: 02364.55934.121206.1.1.09-8760;  
COFINS 4º TRIM/2006: 38922.08295.120107.1.1.09-2059;  
PIS 1º TRIM/2006: 08015.79216.131206.1.5.08-0368;  
PIS 2º TRIM/2006: 31083.80596.131206.1.5.08-9216;  
PIS 3º TRIM/2006: 41626.95941.121206.1.1.08-1002;  
PIS 4º TRIM/2006: 14242.85205.120107.1.1.08-2213.

### 3. Conclusão

O quadro a seguir apresenta por trimestre e tributo os valores a ressarcir pleiteados pelo contribuinte, os valores recusados e os valores aceitos pela fiscalização:

Tributo	Trimestre	Pedido	Recusado	Aceito
PIS	1º trim/06	67.645,53	43.282,57	24.362,96
	2º trim/06	63.304,14	4.819,74	58.484,40
	3º trim/06	54.325,42	42.972,97	11.352,45
	4º trim/06	54.596,10	18.807,87	35.788,23
<b>Total</b>	<b>Ano 2006</b>	<b>239.871,19</b>	<b>109.883,15</b>	<b>129.988,04</b>
COFINS	1º trim/06	242.241,57	135.912,80	106.328,77
	2º trim/06	291.219,62	22.200,00	269.019,62
	3º trim/06	250.226,39	193.590,20	56.636,19
	4º trim/06	251.472,98	81.421,43	170.051,55
<b>Total</b>	<b>Ano 2006</b>	<b>1.035.160,56</b>	<b>433.124,43</b>	<b>602.036,13</b>

Do valor anual pleiteado de PIS de R\$239.871,19 recusamos R\$109.883,15 e reconhecemos o direito ao crédito no valor de R\$129.988,04.

Do valor anual pleiteado de COFINS de R\$1.035.160,56 recusamos R\$433.124,43 e reconhecemos o direito ao crédito no valor de R\$602.036,13.

Encerramos nesta data a fiscalização dos tributos PIS e COFINS do período de janeiro a dezembro de 2006. A fiscalização permanece em andamento em relação aos outros períodos e tributos do MPF.

A Recorrente também alega que a fundamentação dos despachos decisórios seriam superficiais. Mesmo que fosse verdade, como visto acima, a Recorrente teve ciência do Termo de Verificação Fiscal que traz pormenorizadamente todos os elementos de fato e de direito pertinentes para o caso, não sendo cabível falar em qualquer prejuízo a defesa.

Portanto, percebe-se que o ato administrativo se encontra devidamente motivado, apresentando de forma clara as razões da autoridade fiscal. Não por outra razão a Recorrente pode compreender minuciosamente a matéria tratada pela Fiscalização, e, por conseguinte, apresentar sua defesa administrativa a respeito de todas as questões ora sob julgamento.

Assim, inexistente nulidade a ser sanada, no que diz respeito ao preceito do artigo 59, incisos I e II do Decreto 70.235/72, segundo o qual são nulos somente os atos e termos

lavrados por pessoa incompetente, os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

## 2. Homologação tácita

No que tange à controvérsia a respeito da homologação tácita, o artigo 73, § 5º, da Lei n. 9.430/96 estabelece que a Administração Tributária tem o prazo de cinco anos para homologar a compensação, contados da data de sua entrega.

As Declarações de Compensação - DCOMP n.ºs 06640.04184.131206.1.7.08-0365 e 1520.39878.281206.1.3.08-5096, pertinentes ao presente processo, foram transmitidas nos dias 13/12/2006 e 28/12/2006, respectivamente.

Sendo assim, o prazo para homologar as Dcomps transmitidas expiraria em 13/12/2011 e 28/12/2011.

Tendo em vista que a Contribuinte foi notificado da não homologação em 05/12/2011 (fls 47), conclui-se que não ocorreu a homologação tácita *in casu*.

## 3. Objeto social da empresa e créditos referentes a insumos

Como se depreende do relato acima, uma das questões de mérito discutida nestes autos é já amplamente conhecida pelos julgadores do CARF. Trata-se do conceito de insumo para fins de apropriação de crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS na sistemática da não cumulatividade (artigo 3º, inciso II das Leis n. 10.833/2003 e 10.637/2002)

Tanto a autoridade lançadora quanto a decisão recorrida aplicaram o entendimento das Instruções Normativas SRF n. 247/2002 e n. 404/2004, no sentido de restringir o direito crédito apenas às situações relacionadas nos referidos atos normativos infralegais.

Todavia, a necessidade de afastamento das referidas instruções normativas foi definitivamente resolvida pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp 1.221.170, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), o qual estabeleceu o conceito de insumo tomando como parâmetro os critérios da essencialidade e/ou relevância. A ementa do julgado foi lavrada nos seguintes termos:

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 terminado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

O voto da Ministra **Regina Helena Costa destacou o que o E. Tribunal Superior considerou pelos conceitos de *essencialidade* ou *relevância*** da despesa, sendo que tal entendimento deve ser seguido por este Colegiado, de acordo com previsão regimental (artigo 62, §2º do RICARF):

**Essencialidade** – considera-se o 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 aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

A seu turno, a Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota Técnica nº 63/2018, dispensando os procuradores de recorrerem quanto ao tema. Nessa oportunidade, o Órgão conceituou os mesmos critérios de essencialidade e relevância. Destaco os seguintes trechos de seu texto:

"(...) os critérios de essencialidade e relevância estão esclarecidos no voto da Ministra Regina Helena Costa, de maneira que se entende como critério da essencialidade aquele que “diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço”, a) “constituindo elemento essencial e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço” ou “b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”.

Por outro lado, o critério de 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: a) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva” b) seja “por imposição legal.”

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

**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.

Pois bem. Diante desses parâmetros, deve-se avaliar o direito a crédito decorrente dos gastos da Recorrente com: i) manutenção de ar condicionado; ii) manutenção de empilhadeiras; iii) manutenção do sistema de limpeza de água; iv) equipamentos de proteção individual.

Cumpra então efetuar a análise nos tópicos subsequentes, sempre levando em consideração seu objeto social, o qual foi precisamente descrito no TVF nos seguintes termos:

A atividade principal do contribuinte é a fabricação de arames e telas para gabiões, que são caixas de telas de arame a serem preenchidas com pedras (rachão) e utilizados na construção civil na contenção de solos (muros de arrimo, contenção de margens e encostas). Também revende geotêxteis, mantas impermeabilizantes que juntamente com os gabiões compõem soluções de engenharia civil. Eventualmente executa serviços por empreitada de obras civis, que representam em torno de 2% das receitas auferidas.

**Passemos então aos itens ainda objeto de controvérsia.**

### **2.1. Aparelhos de ar-condicionado**

A Recorrente alega que se trata de despesas com manutenção de ar condicionado que integra o sistema automatizado e computadorizado de suas máquinas produtivas. Afirma que se trata de equipamento essencial à operação desse sistema, que exige temperatura baixa para o seu correto funcionamento.

Todavia, essa alegação não está acompanhada de provas. Não há nada nos autos que demonstre a efetiva necessidade de ar condicionado para o correto funcionamento das máquinas do processo produtivo do contribuinte e não basta a mera afirmação do interessado nesse sentido.

Inclusive, o fato de os aparelhos de ar condicionado estarem localizados no ambiente das máquinas não significa que os mesmos sejam indispensáveis ao funcionamento. Para demonstrar a alegada indispensabilidade, o contribuinte deveria ter trazido laudos, manuais do equipamentos, dados técnicos, etc.

Como nenhuma prova foi apresentada, não há como considerar que a despesa em questão guarda relação de essencialidade com o processo produtivo da empresa.

### **2.2. Empilhadeiras utilizadas nas instalações da fábrica**

No caso ora analisado, o contribuinte afirma que as empilhadeiras objeto de manutenção servem para transporte de insumos tanto para a linha de produção como para a retirada de produtos acabados após sua fabricação.

Ora, no contexto industrial não há dúvidas de que as empilhadeiras utilizadas nas instalações da fábrica são diretamente ligadas ao processo produtivo da empresa, sendo fundamentais para lidar com o excessivo peso, seja dos insumos, seja dos produtos

acabados para que possam ser transportados. De outra forma, seria impossível o seu manuseio e, ao fim, impossível que a indústria finalizasse o processo de produção e colocação à venda das mercadorias. Assim, trata-se de insumo relevante para a *atividade da Recorrente*, implicando no direito ao crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS, conforme o entendimento do STJ no REsp 1.221.170.

Portanto, deve ser concedido o crédito em questão.

### 2.3. Manutenção do sistema de limpeza de água

A autoridade fiscal efetuou a glosa dos créditos relacionados a serviços de tratamento da água utilizada no processo produtivo. Nesse sentido, vale transcrever o seguinte trecho do Termo de Verificação Fiscal (fls 17):

As planilhas "Despesas que não dão direito a crédito de PIS e COFINS – 2003", 2004 e 2005 apresentadas ao contribuinte no Termo de Intimação Fiscal nº 0012, listam as notas fiscais recusadas pela fiscalização. Não aceitamos os argumentos apresentados pelo contribuinte em resposta à referida intimação porque: não há previsão legal para a concessão de créditos de PIS e COFINS sobre despesas de empilhadeiras e material de proteção individual, pois não se tratam de insumos; os aparelhos de ar condicionado são instalações dos ambientes em que se encontram as máquinas, e despesas com sua manutenção não são insumos; embora exista reuso de água, o seu tratamento implica eliminação de resíduos e retirada de lodo, e a própria água num determinado momento é descartada, e portanto não pode ser considerada insumo.

A seu turno, a Recorrente coloca em sua defesa as seguintes informações:

Também devem ser admitidos os créditos referentes às despesas com a manutenção no sistema de limpeza da água para reuso no resfriamento de maquinário da produção e lavagem de materiais no processo produtivo que gera sua contaminação, posto que a empresa mantém rigoroso controle para evitar poluição ou degradação do meio ambiente e manutenção da sustentabilidade.

Conforme verificado *in loco* pela própria Autoridade Fiscal, a Recorrente possui uma piscina/tanque em que promove a limpeza da água utilizada no processo produtivo. Esta água é então reutilizada para resfriamento das máquinas, bem como para lavagem de materiais, ou seja, é tão indispensável como um lubrificante ou uma peça utilizada no processo produtivo.

Como se vê, referido sistema de arrefecimento das máquinas guarda relação direta com estas, estando, por consequência, ligadas diretamente ao sistema produtivo, sendo que, tal como no caso do ar condicionado, sua subtração importa a impossibilidade da produção

Disto percebemos que as alegações da Recorrente encontram-se ratificadas pela motivação elencada para glosa em questão pela autoridade fiscal: trata-se de tratamento de água para reuso.

Há que se reconhecer o direito à apuração dos créditos, em face do critério da relevância estabelecido no julgado do Superior Tribunal de Justiça no REsp 1.221.170/PR. Claramente o motivo para a denegação do crédito foi o já ultrapassado entendimento de que o insumo deve aderir à mercadoria em produção para que fosse reconhecido o direito ao creditamento. Afinal, é indubitoso que o sistema de limpeza de água em questão, "para eliminação de resíduos e retirada de lodo" (nas palavras do TVF) não é efetuado por diletantismo da empresa, mas sim pela necessidade disto para o seu processo produtivo.

Portanto, deve ser concedido o crédito referente à manutenção do sistema de limpeza de água.

### 2.4. Material de proteção individual dos operários da fábrica

Os gastos com aquisição de equipamentos de proteção individual (EPIs) exigidos pela legislação também podem gerar créditos, em face do critério da relevância estabelecido

pelo STJ no julgamento do Resp nº 1.221.170/PR. Sobre esse ponto, vale destacar o contido no capítulo 4 (Bens e Serviços Utilizados Por Imposição Legal) e no final do Capítulo 9.2 (Dispêndios para viabilização da Atividade de Mão de Obra) do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018:

#### 4. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS POR IMPOSIÇÃO LEGAL

49. Conforme relatado, os Ministros incluíram no conceito de insumos geradores de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em razão de sua relevância, os itens “cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção (...) por imposição legal”.

50. Inicialmente, destaca-se que o item considerado relevante em razão de imposição legal no julgamento da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça foram os equipamentos de proteção individual (EPIs), que constituem itens destinados a viabilizar a atuação da mão de obra e que, nos autos do AgRg no REsp 1281990/SC (Relator Ministro Benedito Gonçalves, julgamento em 05/08/2014), não foram considerados essenciais à atividade de uma pessoa jurídica prestadora de serviços de mão de obra, e, conseqüentemente, não foram considerados insumos pela Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça.

51. Daí se constata que a inclusão dos itens exigidos da pessoa jurídica pela legislação no conceito de insumos deveu-se mais a uma visão conglobante do sistema normativo do que à verificação de essencialidade ou pertinência de tais itens ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços por ela protagonizado. Aliás, consoante exposto pelo Ministro Mauro Campbell Marques em seu segundo aditamento ao voto (que justamente modificou seu voto original para incluir no conceito de insumos os EPIs) e pela Ministra Assusete Magalhães, o critério da relevância (que engloba os bens ou serviços exigidos pela legislação) difere do critério da pertinência e é mais amplo que este.

52. Nada obstante, nem mesmo em relação aos itens impostos à pessoa jurídica pela legislação se afasta a exigência de que sejam utilizados no processo de produção de bens ou de prestação de serviços para que possam ser considerados insumos para fins de creditamento das contribuições, pois esta exigência se encontra na noção mais elementar do conceito de insumo e foi reiterada diversas vezes nos votos dos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça colacionados acima.

(...)

#### 9.2. DISPÊNDIOS PARA VIABILIZAÇÃO DA ATIVIDADE DA MÃO DE OBRA

130. Nesta seção discute-se possível enquadramento na modalidade de creditamento pela aquisição de insumos de dispêndios da pessoa jurídica destinados à viabilização da atividade de sua mão de obra, como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, equipamentos de segurança, etc..

(...)

133. Diante disso, resta evidente que não podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os dispêndios da pessoa jurídica com itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc. (sem prejuízo da modalidade específica de creditamento instituída no inciso X do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

134. Certamente, essa vedação alcança os itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra utilizada em qualquer área da pessoa jurídica (produção, administração, contabilidade, jurídica, etc.).

135. Para além disso, observa-se que, na vigência do conceito restritivo de insumos anteriormente adotado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, muito se discutia sobre o enquadramento no mencionado conceito de vestimentas da mão de obra utilizada na área produtiva da pessoa jurídica que sofriam desgaste, vez que se perquiria a ocorrência de contato físico com o bem em produção. Contudo, com base nas conclusões firmadas nesta seção, mostra-se incabível essa discussão, aplicando-se a vedação de apuração aos dispêndios da pessoa jurídica com vestimenta de seus funcionários, independentemente da área em que atuem.

**136. Nada obstante, deve-se ressaltar que as vedações de creditamento afirmadas nesta seção não se aplicam caso o bem ou serviço sejam especificamente exigidos pela legislação (ver seção relativa aos bens e serviços utilizados por imposição legal) para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades.**

**137. Nesse sentido, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça decidiu, no acórdão em comento, que os equipamentos de proteção individual (EPI) podem se enquadrar no conceito de insumos então estabelecido. Conquanto não tenha havido ressalva no referido acórdão em relação a tais equipamentos, decorre dos critérios para definição do conceito de insumos firmados por aquela Seção e explanados acima que somente os equipamentos de proteção individual fornecidos a trabalhadores alocados pela pessoa jurídica nas atividades de produção de bens ou de prestação de serviços podem ser considerados insumo.**

Consequentemente, há direito à apuração de crédito sobre as aquisições de EPIs, devendo ser revertidas as glosas em questão.

### 3. Crédito extemporâneo

O contribuinte utilizou créditos extemporâneos relativos a despesas de fretes em operações de venda incorridas entre 02/2004 e 12/2005 (aproveitamento em janeiro/2006) e despesas de manutenção do período de 01/2003 a 12/2005 (aproveitamento em 09/2006), conforme TVF abaixo colacionado (fls 17):

**b) Comprovação da não utilização tempestiva das despesas extemporâneas apresentadas**

No período de 2004 e 2005 o contribuinte não informou em DACON o aproveitamento de fretes sobre vendas, o que indica não tê-los utilizado tempestivamente.

No item 5 do Termo de Intimação Fiscal nº 0012, solicitamos esclarecimentos sobre os serviços adquiridos declarados em DACON no ano de 2005, se os mesmos não englobariam os serviços de manutenção extemporâneos aproveitados em 2006, contidos nas notas fiscais apresentadas à fiscalização.

O contribuinte informou não mais dispor das composições dos serviços informados em DACON à

época, não tendo "condições de comprovar a não utilização em duplicidade nos efetivos meses e na composição dos créditos extemporâneos lançados no ano-calendário 2006".

Ante o exposto, não sendo possível comprovar que parte dos créditos extemporâneos utilizados em 2006, relativos a serviços de manutenção de 2005, não foram utilizados pelo contribuinte já no próprio ano de 2005, recusamos notas fiscais de serviços de manutenção de 2005 no valor dos serviços informados em DACON em 2005.

Nas planilhas anexas "Despesas de insumos PIS/COFINS e manutenção comprovadas - PIS" e COFINS foi acrescentada uma linha "Serviços no DACON não justificados" no ano de 2005, cujos valores, no total de R\$168.743,84, foram excluídos das notas apresentadas.

Percebemos que a Fiscalização chamou a Recorrente a comprovar a não utilização em outros períodos do crédito extemporâneo aproveitado em 2006. Contudo, a Recorrente não foi capaz de fazer tal prova, razão pela qual deve prevalecer o Acórdão recorrido nesse ponto. Explico.

A controvérsia aqui reside na possibilidade de apropriação de crédito extemporâneo relativamente a contribuição ao PIS e a COFINS, tendo em vista a jurisprudência das turmas ordinárias de Julgamento do CARF no sentido de que os créditos das Contribuições podem ser apropriados afora do mês de competência, independentemente de retificação de declarações ou demonstrativos, desde que comprovada a sua não utilização em períodos anteriores (e.g. Acórdãos 3402-005.327, 3302-007.885 e 3201-006.152).

Com efeito, a legislação permite a apropriação de créditos de PIS/COFINS mesmo fora do período de apuração. No Acórdão 3402-005.327, a Conselheira Maria Aparecida bem colocou os contornos da discussão:

O legislador ordinário realmente previu a possibilidade de o contribuinte descontar nos meses subsequentes eventuais créditos oriundos de meses anteriores, nos termos dos §§4º *dos arts. 3º das Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003*:

Art. 3º (...)

(...)

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes. [grifos da relatora]

(...)

Decorre diretamente desse dispositivo que o aproveitamento posterior ao mês em que os bens ou serviços foram adquiridos (ou as despesas foram incorridas) depende da comprovação por parte da requerente de não aproveitamento anterior (entre o mês da aquisição do bem ou serviço e o mês de aproveitamento extemporâneo). Assim, por exemplo, se a aquisição do insumo é do mês março e a requerente pretende apropriá-lo em setembro do mesmo ano, terá de comprovar que não o fez nos meses de março a agosto. Nesse sentido estão as **orientações da Receita Federal quanto à necessidade de retificação dos DACONs e DCTFs originais, como instrumentos próprios para tal comprovação**, de modo a não dar ensejo a duplo aproveitamento de créditos.

Há precedentes desta Seção de Julgamento do Carf, conforme trechos extraídos abaixo dos Votos dos Conselheiros Alexandre Kern e Rosaldo Trevisan, no sentido de que pode ser admitida 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 n.º 12585.720420/2011-22**

**Acórdão n.º 3402-002.603 - 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 n.º 3403-002.717, 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 relevar 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 10380.733020/2011-58

**Acórdão nº 3403-002.717 - 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 torná-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.

(...)

**Nesse sentido também foi decidido por este Colegiado, em outra composição,** no Acórdão n.º 3402-002.809, de 10/12/2015, sob minha relatoria:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

(...)

CREDITAMENTO EXTEMPORÂNEO. DECLARAÇÕES. RETIFICAÇÕES. COMPROVAÇÃO.

Para utilização de créditos extemporâneos, é necessário que reste configurada a não utilização em períodos anteriores, mediante retificação das declarações correspondentes ou apresentação de outra prova inequívoca da sua não utilização.

No caso ora sob julgamento, como adiantado alhures, a motivação da glosa se deu pela apropriação intempestiva do crédito e pela falta de comprovação de sua não utilização em outros períodos. Tal prova não foi apresentada nem em manifestação de inconformidade, nem em recurso voluntário. Portanto, deve ser mantida glosa relativa aos créditos extemporâneos.

### **Direito ao crédito dos fretes relativos ao transporte de mercadorias entre estabelecimentos do próprio contribuinte e da Decadência do direito de apurar a omissão de receita de novembro/2003**

Com a devida vênia, divergi da i. Relatora em relação aos temas: (i) Direito ao crédito dos fretes relativos ao transporte de mercadorias entre estabelecimentos do próprio contribuinte e (ii) Decadência do direito de apurar a omissão de receita de novembro/2003.

Em relação às glosas de crédito de fretes de produtos prontos entre estabelecimentos do contribuinte, já tive a oportunidade de me manifestar em voto vencedor do processo do mesmo contribuinte, objeto do Acórdão n.º 3402-008.126, o qual representa o entendimento vencedor que passo a expor.

O tema em si já foi (muito) bem exposto pela Conselheira Relatora e, de fato, tem sido objeto de diversas e demoradas controvérsias neste Colegiado.

A posição defendida pela Conselheira, inclusive majoritária nesta atual composição da Câmara Superior de Recursos Fiscais<sup>2</sup>, consiste pela possibilidade de desconto de crédito relativo a fretes de produtos prontos entre estabelecimentos, por constituírem insumos<sup>3</sup> ao processo produtivo, nos termos do art. 3º, II, da Lei n.º 10.833, de 2003.

---

<sup>2</sup> Vide Acórdão n.º 9303-009.735.

<sup>3</sup> Apesar de em alguns acórdãos ser mencionada a configuração de frete de "operação de venda", aproximando os créditos apurados com o previsto no art. 3º, IX, da Lei n.º 10.833/2003, a tese firmada é pelo desconto de crédito de insumos, abrangidos pelo art. 3º, II, da Lei n.º 10.833/2003.

Vale lembrar que os incisos do art 3º, ou possuem reprodução também na Lei n.º 10.637/2002 para o PIS, ou são expressamente aplicáveis ao PIS por disposição legal.

O raciocínio defendido pela tese vencedora na CSRF, apesar de tentador, não merece prosperar, posto que não há como se admitir, via de regra, a existência de insumos após o encerramento do processo produtivo.

Explicando melhor.

Os fretes de distribuição, apesar de inegavelmente importantes para a atividade comercial da empresa, não interferem (nem indiretamente) no processo de produção, afinal, no momento em que utilizados os produtos já estão acabados, dependendo apenas da realização de sua comercialização para que seja atingido o objeto social.

A ausência de relação dos fretes de transferência com o processo produtivo fica ainda mais clara se aplicado o conhecido “teste de subtração”<sup>4</sup>, proposto pelo Ministro Mauro Campbell nos autos do REsp nº 1.221.170/PR. A subtração dos fretes de transferência poderiam até inviabilizar a atividade comercial, mas de forma alguma impossibilitaria a atividade de produção, afinal, esta etapa já consta como encerrada.

Mais uma vez, não é que os dispêndios não sejam essenciais ou relevante à atividade empresarial, elas apenas não estão relacionadas ao processo produtivo, assim como as demais despesas comerciais ou mesmo as administrativas, tais como despesas do setor jurídico e contábil, que, apesar de importantes, não geram direito ao crédito por não participarem no processo de produção.

A Receita Federal do Brasil, por meio do Parecer Normativo Cosit nº 5/2018 deixou claro seu entendimento pela impossibilidade de desconto de créditos relativos a embalagens utilizados unicamente no transporte de mercadorias, conforme segue:

**“5. GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO DE PRODUÇÃO OU DE PRESTAÇÃO**

55. Conforme salientado acima, em consonância com a literalidade do inciso II do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em regra **somente podem ser considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se do conceito os dispêndios realizados após a finalização do aludido processo**, salvo exceções justificadas.

56. Destarte, exemplificativamente **não podem ser considerados insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição** ou para entrega direta ao adquirente<sup>6</sup>, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; c) contratação de transportadoras.”

Nesse sentido entendeu o Acórdão nº 3401-007.355 abaixo ementado:

“Acórdão nº 3401-005.355

Sessão de 17 de fevereiro de 2020

<sup>4</sup> Nos termos do Parecer Normativo Cosit nº 5/2018:

[...]

21. O teste de subtração proposto pelo Ministro Mauro Campbell, segundo o qual seriam insumos bens e serviços “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” (fls 62 do inteiro teor do acórdão), não consta da tese acordada pela maioria dos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, malgrado possa ser utilizado como uma importante ferramenta indiciária na identificação da essencialidade ou relevância de determinado item para o processo produtivo. Vale destacar que a aplicação do aludido teste, mesmo subsidiária, deve levar em conta os comentários feitos nos parágrafos 15 a 18 quando do teste resultar a obstrução da atividade da pessoa jurídica como um todo.

Relatora: Mara Cristina Sifuentes

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2010 a 30/09/2010

[...]

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE.

Os dispêndios com frete entre estabelecimentos do contribuinte relativo ao transporte de produto já acabado não gera créditos de PIS/Cofins, tendo em vista não se tratar de frete de venda, nem se referir a aquisição de serviço a ser prestado dentro do processo produtivo, uma vez que este já se encontra encerrado.”

Por fim, vale ressaltar que a decisão do STJ, ao estabelecer os critérios da essencialidade e relevância, os vinculou ao processo produtivo e não à atividade econômica, ainda que eventualmente, em alguns momentos da discussão, o termo “atividade econômica” tenha sido utilizado, mas com sua abrangência relacionada ao processo de produção, como bem explica o Parecer Normativo Cosit nº 5/2018:

“14. Conforme constante da ementa do acórdão, a tese central firmada pelos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça acerca da matéria em comento é que *“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 terminado item -bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”*.

**15. Neste ponto já se mostra necessário interpretar a abrangência da expressão “atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. Conquanto essa expressão, por sua generalidade, possa fazer parecer que haveria insumos geradores de crédito da não cumulatividade das contribuições em qualquer atividade desenvolvida pela pessoa jurídica (administrativa, jurídica, contábil, etc), a verdade é que todas as discussões e conclusões buriladas pelos Ministros circunscreveram-se ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica.**

**16. Aliás, esta limitação consta expressamente do texto do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, que permite a apuração de créditos das contribuições em relação a *“bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”*.**

17. Das transcrições dos excertos fundamentais dos votos dos Ministros que adotaram a tese vencedora resta evidente e incontestável que somente podem ser considerados insumos itens relacionados com a produção de bens destinados à venda ou com a prestação de serviços a terceiros, o que não abarca itens que não estejam sequer indiretamente relacionados com tais atividades.”

Admitir a existência de insumos fora do processo de produção, a meu ver, além de não constar do texto legal, coloca em cheque todo o sistema da não cumulatividade, posto que permite, de forma indireta, a apuração de créditos de insumos de atividades puramente comerciais (não produtivas).

Portanto, devem permanecer as glosas sobre os fretes de produtos prontos entre estabelecimentos da pessoa jurídica.

Quanto à (ii) decadência das glosas relativas a novembro de 2003, também entendo de maneira diversa da i. Relatora e já tive a oportunidade de me manifestar sobre o tema em outros Acórdãos, como no 3402-008.178.

Tenho defendido que a decadência proposta pela Relatora somente pode ser reconhecida quanto a **lançamentos** realizados fora do prazo legal estabelecido, conforme previsto nos artigos 173, I e 150, §4º do Código Tributário Nacional.

Entretanto, é pacífico neste Conselho Administrativo a **inexistência de lançamento** na realização de glosas de créditos relativos a Pedidos de Ressarcimento. Tal entendimento inclusive é o constante na Súmula CARF nº 159 que abaixo transcrevo:

**“Súmula CARF nº 159**

Não é necessária a realização de lançamento para glosa de ressarcimento de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, ainda que os ajustes se verifiquem na base de cálculo das contribuições.”

Ora, inexistindo lançamento, não há que se falar em decadência para lançar em relação ao período em discussão.

Em verdade, o que se tem na prática é a apreciação de um **pedido** (de ressarcimento) protocolizado pelo contribuinte, sendo natural e decorrente deste **pedido**, a necessidade de apreciação de todos os créditos ali declarados.

Se o crédito em discussão depende da análise de períodos anteriores, deve a autoridade tributária analisar tais períodos, inclusive verificando a necessidade de ajustes na base de cálculo, para que seja possível a verificação da certeza e liquidez do crédito alegado.

**Não se pode confundir a apreciação de um pedido do contribuinte com a atividade de lançamento previsto no art. 142 do Código Tributário Nacional.**

Admitir tal posicionamento acabaria por criar um novo prazo para apreciação do crédito, **inclusive das Declarações de Compensação**, não previsto na legislação em vigor.

Foi nesse sentido que se firmou o entendimento da já citada Súmula CARF nº 159, que inclusive traz entre seus precedentes a apreciação justamente da decadência relativa a ajustes na base de cálculo de períodos anteriores, que tomo a liberdade de abaixo expor:

**“Acórdão nº 3402-003.591**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

DECADÊNCIA. NECESSIDADE DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. NÃO APLICAÇÃO.

O pedido de ressarcimento faz com que a Administração seja obrigada, ao analisá-lo, revisar toda a apuração da Contribuição realizada pela Recorrente, não havendo que se falar em decadência e muito menos na necessidade de lançamento de ofício, vez que a Administração apenas apurou que o valor levantado pela Recorrente encontrava-se incorreto.

[...]

“A Recorrente desenvolve tese no sentido de que tendo em vista que os fatos geradores do crédito se refere ao período compreendido entre 01 de julho de 2004 a 30 de setembro de 2004, e que na notificação do despacho decisório se deu apenas em 20 de outubro de 2009, teria havido a decadência em relação ao "crédito", sendo, pois, impossível a majoração "indireta" de base de cálculo pela Autoridade Fazendária, que, a seu turno, estaria obrigada a realizar novo lançamento de ofício.

Trata-se de um raciocínio interessante, que possui à primeira vista sustentação teórica e que inclusive foi reconhecido anteriormente pelo anterior Conselho de

Contribuintes, nos termos dos julgados que foram trazidos à colação pela Recorrente.

Contudo, em meu pensar, tal raciocínio não resiste a uma análise mais profunda da própria compensação. **Apenas para que V. Sas. Tenham a dimensão do quanto alegado pela Recorrente, basta analisar situação em que determinado contribuinte, fiando-se na tese da decadência, dispondo de 5 (cinco) anos para exercer o seu direito à recuperação do crédito tributário a que faz jus, deixa para fazê-lo apenas no último dia do quarto ano posterior ao fato gerador.**

Ora, **admitido tal raciocínio, o crédito desse perspicaz contribuinte sequer poderia ser questionado, pois passado um dia da transmissão eletrônica de seu pedido o seu pedido de ressarcimento estaria tacitamente homologado.**

Não faz o menor sentido!

No presente caso, o pedido de ressarcimento foi protocolado em 31 de janeiro de 2005, sendo que na análise do pedido de ressarcimento, ou melhor, no cálculo do valor do crédito a que o contribuinte faz jus, o Fisco tem o poder dever de rever todos os valores envolvidos na determinação do crédito da contribuição a ser repetida.

Isso significa dizer que não se trata de majoração de base de cálculo, seja direta ou indireta, e muito menos de que há necessidade de lançamento de ofício para tanto, vez que o crédito da contribuição pleiteada passa justamente pela recomposição da base de cálculo do PIS.

**Ora, se o crédito surge da contraposição entre créditos e débitos da contribuição ao PIS e da consideração de valores sujeitos à contribuições e daqueles que se enquadram como receita de exportação e receita total, ao realizar pedido de ressarcimento a Recorrente tem a plena ciência que a homologação ou não de seu pedido constitui sinônimo de atividade fiscalizatória realizada acerca do crédito.**

E a fiscalização/análise do pedido formulado envolve a quantificação, a análise da legitimidade do crédito, que juntas configuram a liquidez do crédito, e a investigação da certeza do crédito em relação aos seus elementos formadores.

Nesse sentido, não tenho como concordar com a alegação de decadência ventilada pela Recorrente, e sequer da necessidade de lançamento de ofício no presente caso, pois que a incorporação de valores na base de cálculo do PIS se deu na tarefa de determinação do crédito objeto de ressarcimento, ao que a Recorrente se sujeita no momento em que formula pedido de ressarcimento.”

Verifica-se, conforme esclarecedor acórdão precedente, a inexistência de lançamento na recomposição dos créditos opostos ao fisco, portanto, não há que se falar em constituição do crédito tributário, mas mera análise dos créditos declarados em Pedido de Ressarcimento.

Portanto, deve ser também rejeitada a preliminar de decadência suscitada.

Estas foram as divergências.

## CONCLUSÃO

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para (i) reverter as glosas referentes: (i.1) manutenção de empilhadeiras; (i.2) equipamentos de proteção individual (EPI); (i.3) manutenção do sistema de limpeza de água; (ii) para manter as glosas: (ii.1) referentes aos fretes de produtos acabados entre unidades da Recorrente e (ii.2) para afastar a alegação da decadência da competência de novembro/2003.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator