



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



<b>PROCESSO</b>	<b>15746.720616/2022-78</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3102-003.517 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	20 de março de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	AMBEV S.A.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/07/2017 a 31/12/2018

NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. INOCORRÊNCIA.

Demonstrado que a decisão administrativa foi proferida de acordo com os requisitos de validade previstos em lei, permitindo ao contribuinte o pleno exercício do direito de defesa, mormente quando se constata que o mesmo conhece a matéria fática e legal e exerceu, dentro de uma lógica razoável e nos prazos devidos, o seu direito de defesa, bem como não se enquadrando nas hipóteses do artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, não deve ser acatado o pedido de nulidade.

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não é nulo, por cerceamento de defesa, o Auto de Infração que apresenta a descrição do fato ilícito, o enquadramento legal da infração e da respectiva penalidade, com respaldo em adequada instrução probatória, e o contribuinte é validamente intimado de todos os atos praticados no processo.

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

Período de apuração: 01/07/2017 a 31/12/2018

NÃO CUMULATIVIDADE. LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF 190. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA.

De acordo com a Súmula CARF nº 190, para fins do disposto no artigo 3º, inciso IV, da Lei nº 10.637/2002 e no artigo 3º, inciso IV, da Lei nº 10.833/2003, os dispêndios com locação de veículos de transporte de carga ou de passageiros não geram créditos de PIS e COFINS não cumulativas.

NÃO CUMULATIVIDADE. IMPORTAÇÃO. DESPESAS ADUANEIRAS. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

As despesas aduaneiras incorridas na importação de insumos enquadram-se no conceito contemporâneo de insumo, autorizando o aproveitamento de créditos da contribuição na forma do artigo 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003.

NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS INCORRIDAS PELA EMPRESA INCORPORADA. POSSIBILIDADE A PARTIR DA DATA DO EVENTO.

É reconhecido o direito ao aproveitamento dos créditos sobre as despesas incorridas pela incorporada desde a incorporação, a partir da data do evento.

AJUSTES NA EFD-CONTRIBUIÇÃO.

A apuração das contribuições deve ser feita com base na documentação fiscal escriturada no respectivo período, devendo ser mantida a glosa dos créditos relacionados à valoração a maior das bases de cálculo das notas fiscais, na parte em que não foram neutralizadas por ajustes.

NÃO CUMULATIVIDADE. SERVIÇOS DE VIGILÂNCIA E SEGURANÇA. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Os serviços de vigilância e segurança, no caso concreto, não se enquadram no conceito de insumo, impedindo o creditamento da COFINS com base no artigo 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003.

NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO CONTRIBUINTE. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 217.

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de PIS e COFINS não cumulativas. Entendimento consagrado na Súmula Carf nº 217.

ACORDOS LOGÍSTICOS. DESCONTOS CONCEDIDOS. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Os descontos condicionais concedidos não podem ser considerados como créditos para o PIS e Cofins por falta de previsão legal.

NÃO CUMULATIVIDADE. MATERIAIS DE EMBALAGEM E TRANSPORTE. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

No âmbito do regime não cumulativo, os materiais de embalagens utilizados na atividade econômica, com a finalidade proteger e conservar o

produto até a sua entrega ao consumidor final, geram direito a créditos da não cumulatividade.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. APROVEITAMENTO. NECESSIDADE DE CUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS.

O aproveitamento dos créditos extemporâneos está condicionado ao cumprimento das respectivas obrigações acessórias.

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

Período de apuração: 01/07/2017 a 31/12/2018

PIS. LANÇAMENTO DECORRENTE DA MESMA MATÉRIA FÁTICA.

Aplica-se ao lançamento da Contribuição para o PIS/Pasep o decidido em relação à COFINS lançada a partir da mesma matéria fática.

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Período de apuração: 01/07/2017 a 31/12/2018

MULTA CONFISCATÓRIA. VIOLAÇÃO DE PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. ANÁLISE. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF 2.

A discussão quanto ao efeito confiscatório de multa legalmente prevista implicaria controle de constitucionalidade, o que é vedado a este Conselho. Observância da Súmula CARF nº 02.

INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 108.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, através do verbete sumular nº 108, consagrou o entendimento de que é devida a incidência de juros de mora, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em votar da seguinte forma: i) por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso voluntário no tocante à discussão sobre o efeito confiscatório da multa de ofício, e, na parte conhecida, rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para: a) reverter a glosa dos créditos relativos às notas fiscais nº 30095 e 30656 (objeto da glosa do item 9.2.6 do Relatório Fiscal de Auto de Infração); b) reverter a glosa dos créditos relacionados às despesas aduaneiras na

importação; c) reverter a glosa dos créditos relacionados às despesas incorridas pela empresa incorporada CRBS S.A. no período de 27/04/2018 a 06/06/2018; d) acatar o resultado da diligência fiscal em relação aos créditos apurados e escriturados sob ajuste no Bloco M da EFD – Contribuição (9.3.5 e 9.3.6 do Relatório Fiscal de Auto de Infração); e) em relação aos créditos apurados entre estabelecimentos da Recorrente, reverter a glosa apenas em relação à parcela em que ficou comprovado que a Recorrente havia tributado a operação inicial, cujo “estorno” foi efetuado por meio das NF-e glosadas no item 9.3.10, a partir das planilhas apresentadas juntamente com o Relatório Fiscal de Diligência CARF (Anexo 9.3.10 – Operações Internas); e f) reconhecer o direito ao aproveitamento dos créditos em relação aos materiais de embalagem, tais como vasilhames de vidro, garrafeiras, pallets e chapatex com base no artigo 3º, inciso VI, da Lei nº 10.833/03 e dos respectivos fretes de aquisição. A conselheira Sabrina Coutinho Barbosa dava provimento em maior extensão que a relatora para reverter as glosas também sobre locação de veículos (*distinguishing* da súmula CARF nº190), despesas com depreciação de freezer, geladeiras, chopeiras e motocicletas. A conselheira Sabrina Coutinho Barbosa manifestou interesse em apresentar declaração de voto a respeito do *distinguishing* da súmula CARF nº 190 com relação à locação de veículos; e ii) por voto de qualidade, para manter as glosas sobre: a) créditos extemporâneos calculados sobre acordos bônus e acordos logísticos, despesas aduaneiras, limpeza e mão de obra dos CDD – Centros de Distribuição, notas fiscais e CT-e supostamente de terceiros, quando se tratar de créditos tomados por empresas que foram incorporadas pela Recorrente, em relação aos documentos emitidos após a data da incorporação; ressalvando a impossibilidade de apropriação dos créditos extemporâneos em relação às notas fiscais emitidas após o prazo decadencial de 05 (cinco) anos, conforme atestado pelo Relatório Fiscal de Diligência de fls. 17.916/17.986, bem como em relação às notas fiscais cuja fruição dúplice foi indicada no laudo de fls. 6.206/6.227. A conselheira Sabrina Coutinho Barbosa dava provimento em maior extensão que a relatora quanto aos créditos extemporâneos relativa às despesas com Escritório Global de Compras e vigilância. Vencidos os conselheiros Wilson Antônio de Souza Corrêa, Sabrina Coutinho Barbosa e Joana Maria de Oliveira Guimarães que admitiam o crédito extemporâneo nos termos do *distinguishing* da súmula CARF 231 apresentado pela relatora; e b) a glosa dos créditos apurados sobre acordos logísticos (descontos condicionais). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Fábio Kirzner Ejchel. A conselheira Sabrina Coutinho Barbosa manifestou interesse em apresentar declaração de voto sobre esse último tema (créditos extemporâneos).

*Assinado Digitalmente*

**Joana Maria de Oliveira Guimarães – Relatora**

*Assinado Digitalmente*

**Fábio Kirzner Ejchel – Redator designado**

*Assinado Digitalmente*

**Pedro Sousa Bispo** – Presidente

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

## RELATÓRIO

Trata-se de autos de infração lavrados para cobrança de PIS e COFINS, referentes aos anos-calendário de 2017 e 2018, decorrentes de glosa de créditos da não cumulatividade, no valor total de R\$ 462.386.762,76.

Em síntese, o Relatório Fiscal (“TVF”) dividiu tais glosas nos capítulos 8 e 9. No capítulo 8, o fundamento da glosa foram as retificações da apuração de determinados créditos após o início do procedimento fiscal. Já no capítulo 9, foram diversos itens com acusações que podem ser sintetizados em: (i) apuração de créditos extemporâneos de forma irregular; (ii) créditos escriturados em campos inadequados da EFD-Contribuições; (iii) determinados dispêndios que não podem ser considerados insumos da atividade da Recorrente; (iv) diversos créditos que decorrem de despesas que supostamente não possuem respaldo na legislação de regência; (v) suposta duplicidade de créditos, e, ainda, (vi) supostas diferenças de base de cálculo entre valores informados nos documentos fiscais e aqueles indicados para fins de apuração.

O Relatório Fiscal dividiu as glosas nos capítulos 8 e 9. No capítulo 8, o fundamento da glosa foram as retificações da apuração de determinados créditos após o início do procedimento fiscal. Já no capítulo 9, foram diversos itens com acusações que podem ser sintetizados em:

1. apuração de créditos extemporâneos de forma irregular;
2. créditos escriturados em campos inadequados da EFD-Contribuições;
3. dispêndios que não podem ser considerados insumos da atividade;
4. créditos sem respaldo na legislação de regência;
5. duplicidade de créditos;
6. diferenças entre valores informados nos documentos fiscais e aqueles indicados para fins de apuração das contribuições.

No Relatório Fiscal (fls. 19/185), a Autoridade apontou diversas inconsistências na EFD-Contribuições, principalmente o registro de um grande percentual dos créditos tomados nos ajustes de acréscimo, resumidos adiante:

#### 8.1 DOCUMENTOS FISCAIS – BLOCOS A, C e D

Os créditos referentes às irregularidades detectadas pela empresa, apontadas nas respostas apresentadas, serão objeto de glosa por essa Auditoria Fiscal, cujas operações estão demonstradas no ANEXO I – IRREGULARIDADES DETECTADAS PELA EMPRESA.

#### 8.2 AJUSTES DE ACRÉSCIMOS DE CRÉDITO – REGULARIZAÇÃO C/C

Os valores acima, referentes ao ajuste de acréscimo de crédito efetuado no mês 07/2017, denominado regularização c/c, serão glosados por essa Auditoria Fiscal, conforme demonstrado no ANEXO XLVIII – AJUSTE DE REGULARIZAÇÃO C/C.

#### 9.1 CRÉDITOS APROPRIADOS FORA DO PERÍODO A QUE SE REFEREM AS OPERAÇÕES – “CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS”

O crédito apropriado em desacordo com a legislação, sem observância do critério temporal, será glosado de plano por essa Auditoria Fiscal, conforme demonstrados nos tópicos 9.1.1, 9.1.2 e 9.1.3.

##### 9.1.1 AJUSTES DE ACRÉSCIMO DE CRÉDITOS – CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS

Veja que ao apresentar somente o valor do crédito apurado, a empresa deixa de inserir na escrituração todas as informações necessárias à validação desse crédito, tanto de natureza formal, quanto material, o que contraria os sistemas normativos da RFB.

Por todo exposto, os ajustes de acréscimo de créditos efetuados nos registros M110 e M510 referentes a créditos extemporâneos, demonstrados no ANEXO II – AJUSTES DE ACRÉSCIMOS – CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS, serão glosados por essa Auditoria Fiscal.

##### 9.1.2 CRÉDITOS SOBRE DOCUMENTOS FISCAIS ESCRITURADOS EXTEMPORANEAMENTE

Pelos motivos já expostos nos itens 9.1 e 9.1.1, essa Auditoria Fiscal procederá à glosa desses créditos, cujas planilhas analíticas se encontram no ANEXO III - DOCUMENTOS FISCAIS ESCRITURADOS EXTEMPORANEAMENTE.

##### 9.1.3 CRÉDITOS EXTEMPORÂNEO SOBRE ALUGUEL DE IMÓVEIS

Os créditos referentes a aluguéis, referentes a competências, demonstrados no ANEXO XLIX – CRÉDITO EXTEMPORÂNEO SOBRE ALUGUEL DE IMÓVEIS – F100, serão glosados.

##### 9.2.1 CRÉDITOS APURADOS SOBRE SERVIÇOS DE VIGILÂNCIA

Essa tomada de crédito não possui respaldo legal (e nem jurisdicional), tendo em vista que os serviços tomados não estão relacionados diretamente com o processo produtivo da empresa (insumos) e nem se tratam de itens imprescindíveis ou relevantes para ele (insumo do insumo).

##### 9.2.2 CRÉDITOS APURADOS SOBRE MÃO DE OBRA MOTO AUDITOR

Esses serviços não compõem o processo produtivo e não se tratam de serviços essencial ou relevante, cuja subtração importe na possibilidade da produção ou mesmo em perda de qualidade dos produtos fabricados.

#### 9.2.3 CRÉDITOS APURADOS SOBRE LOCAÇÃO, INSTALAÇÃO E MANUTENÇÃO DE CFTV E LOCAÇÃO DE ALARME

Tal qual no item anterior, não se tratam de serviços pertinentes ao processo produtivo, cuja subtração importe na impossibilidade da produção ou implique em substancial perda de qualidade.

#### 9.2.4 CRÉDITOS APURADOS SOBRE SERVIÇOS HOSPEDAGEM, VIAGENS E TAXI

Conforme disposto no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, mesmo com a interpretação do conceito de insumos efetuada pelo STJ, não cabe a tomada de crédito sobre dispêndios para viabilização de mão de obra, tais como os itens apropriados pela empresa.

#### 9.2.5 CRÉDITOS APURADOS SOBRE SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS, RECEPCIONISTA, ZELADOR E JARDINAGEM

Considerando que tais serviços não possuem ligação direta e nem mesmo indireta com o processo produtivo, ou seja, não são insumos e nem insumos do insumo, a legislação que rege a matéria não permite a tomada de créditos sobre eles.

#### 9.2.6 CRÉDITOS APURADOS SOBRE LOCAÇÃO DE VEÍCULOS

No entanto, não há previsão legal para esse aproveitamento, tendo em vista que a legislação ampara apenas a tomada de créditos sobre aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos (inciso IV, art. 3.º da Leis 10.637/2002 e 10.833/2003).

#### 9.2.7 CRÉDITOS APURADOS SOBRE SERVIÇO DESPACHANTE/LICENCIAMENTO, DESEMBARAÇO ADUANEIRO

A apuração de créditos sobre serviços aduaneiros foi objeto da Solução de Consulta n.º 241 – COSIT – de 19 de maio de 2017, que concluiu pela impossibilidade de tomada de créditos sobre esses serviços.

#### 9.2.8 CRÉDITOS APURADOS SOBRE SERVIÇO DE INVESTIGAÇÕES PARTICULARES, DETETIVES E CONGÊNERES

Considerando que o serviço tomado não tem aplicação direta e nem mesmo indireta no processo produtivo da empresa, não há respaldo legal para essa tomada de créditos, que serão glosados por essa Auditoria Fiscal, conforme operações demonstradas no ANEXO XI – SERVIÇO DE INVESTIGAÇÕES PARTICULARES, DETETIVES E CONGÊNERES.

#### 9.3.1 CRÉDITOS APURADOS SOBRE NF-e CANCELADAS

Em pesquisas no módulo Nota Fiscal Eletrônica – NF-e - do SPED, foi constatado que 78 documentos sob os quais a empresa apurou créditos do PIS e da COFINS no bloco C se tratam de documentos cancelados, conseqüentemente, não aptos a amparar essa apuração de créditos.

#### 9.3.2 CRÉDITOS APURADOS SOBRE NOTAS FISCAIS ELETRÔNICAS – NFe – EM DUPLICIDADE

A empresa tomou crédito no Bloco C em duplicidade sobre algumas Notas Fiscais Eletrônicas – NF-e - demonstradas no ANEXO XIII – NF-e EM DUPLICIDADE. Os créditos tomados em duplicidade serão objeto de glosa.

#### 9.3.3 CRÉDITOS APURADOS SOBRE OPERAÇÕES EMPRESA CRBS S/A

No entanto, a empresa CRBS S/A ainda está ativa no cadastro do CNPJ e no Cadastro da AMBEV também não há informação quanto a essa incorporação.

Além disso, constam na base do SPED escriturações entregues pela CRBS S/A para todas as competências abrangidas por essa Auditoria Fiscal.

#### 9.3.4 CRÉDITOS APURADOS SOBRE IPI INCLUÍDO NA BASE DE CÁLCULO DO CRÉDITO – AQUISIÇÃO DE INSUMO

No entanto, esse aproveitamento se encontra vedado expressamente na legislação, por se tratar de IPI recuperável, conforme prevê o artigo 167 da Instrução Normativa RFB n.º 1911, de 11 de outubro de 2019.

#### 9.3.5 CRÉDITOS APURADOS SOBRE ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA– NF-e DE DEVOLUÇÃO

Logo, se o contribuinte não apurou PIS/COFINS sobre o ICMS-ST no ato da venda dos produtos, não há legalidade para a inclusão desse tributo na base de cálculo dos créditos sobre a devolução desses produtos, caso contrário as contribuições sociais sobre essa operação ficariam negativa para a administração fazendária.

#### 9.3.6 CRÉDITOS APURADOS SOBRE NF-e DEVOLUÇÃO COM DIFERENÇA ENTRE A BC DOS CRÉDITOS E O VALOR DA NF-e

Além das Notas de devolução do tópico anterior, em que os tributos por substituição foram incluídos na BC para apuração dos créditos, essa Auditoria Fiscal também identificou um grande número de Notas Fiscais referentes a devolução em que a base de cálculo considerada para apropriação dos créditos foi superior ao valor real da NF-e.

#### 9.3.7 CRÉDITOS APURADOS SOBRE NF-e AQUISIÇÃO COM DIFERENÇA DE BASE DE CÁLCULO

Em batimento realizado por essa Auditoria Fiscal, foi constatado que em algumas operações de aquisição o valor da BC dos créditos de PIS/COFINS está maior do que o valor efetivo da NF-e, consultada diretamente no SPED.

#### 9.3.8 CRÉDITOS APURADOS SOBRE AQUISIÇÃO DE MEDICAMENTOS

A empresa tomou créditos sobre medicamentos adquiridos referentes às NF-e do ANEXO XIX - MEDICAMENTOS, tais como paracetamol, simeticona, tandrilax, dipirona, neosaldina, dentre outros, no CST 56, tendo informado como natureza da Base de Cálculo do Crédito AQUISIÇÃO DE BENS UTILIZADOS COMO INSUMO.

#### 9.3.9 CRÉDITOS APURADOS SOBRE AQUISIÇÃO DE UNIFORMES PARA FUNCIONÁRIOS E AFINS

Quanto aos uniformes, a legislação só autoriza a apuração às empresas prestadoras de serviço de limpeza, conservação e manutenção, o que não é o caso.

Esse tema é amplamente estudado no Parecer Cosit n.º 05, sob o título DISPÊNDIOS PARA VIABILIZAÇÃO DA ATIVIDADE DA MÃO DE OBRA (itens 131 a 133).

#### 9.3.10 CRÉDITOS APURADOS SOBRE OPERAÇÕES ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA

A empresa apurou créditos de PIS/COFINS sobre NF-e cujas operações se deu entre seus estabelecimentos, tendo, inclusive, sido informado nas EFD-Contribuições a própria empresa como participante, conforme NF-e demonstradas no ANEXO XXI – OPERAÇÕES INTERNAS.

#### 9.4.1 CRÉDITOS APURADOS SOBRE CONHECIMENTOS DE TRANSPORTE ELETRÔNICOS – CT-e – CANCELADOS

Em pesquisas no módulo Conhecimento de Transporte Eletrônico – CT-e do SPED – Sistema Público de Escrituração Digital, foi constatado que 1.511 documentos sob os quais a empresa apurou créditos do PIS e da COFINS no bloco D se tratam de documentos cancelados, conseqüentemente, não aptos a amparar essa tomada de créditos efetuada pelo contribuinte.

#### 9.4.2 CRÉDITOS APURADOS SOBRE CT-e DE OPERAÇÕES DA CRBS S/A

A fiscalizada se apropriou de créditos sobre fretes referentes a operações realizadas pela cia CRBS S/A, CNPJ 56.228.356/0001-31.

Apesar de a empresa ter informado na resposta ao TIF 05 que houve a incorporação dessa empresa em 2018, conforme já exposto no item 9.3.3, até a presente data essa operação não foi formalizada no cadastro do CNPJ.

#### 9.4.3 CRÉDITOS APURADOS SOBRE CONHECIMENTO DE TRANSPORTE ELETRÔNICO –CT-e – EM DUPLICIDADE

A empresa tomou crédito em duplicidade sobre os Conhecimentos de Transportes Eletrônicos demonstrados no ANEXO XXIV – CT-e EM DUPLICIDADE. Os valores escriturados em duplicidade serão objeto de glosa.

#### 9.4.4 CRÉDITOS APURADOS SOBRE CT-e COM DIFERENÇA DE BASE DE CÁLCULO

Foi efetuado o batimento entre o valor da Base de Cálculo dos créditos PIS/COFINS e o valor total da Prestação do Serviço constante nos CT-e, consultados na base do SPED.

Nesse batimento foi detectada a diferença entre o valor do serviço no CT-e e o valor da base de cálculo dos créditos para os conhecimentos constantes no ANEXO XXV – CT-e COM DIFERENÇA DE BC.

#### 9.4.5 CRÉDITOS APURADOS SOBRE FRETE INTERNO DE PRODUTOS ACABADOS

Os créditos aproveitados referentes a frete interno de produtos acabados, referentes aos CT-e demonstrados no ANEXO XXVI – CT-e FRETE INTERNO PRODUTOS ACABADOS - serão glosados nessa Auditoria Fiscal.

#### 9.4.6 CRÉDITOS APURADOS SOBRE FRETE DE REMESSA DE PRODUTOS ACABADOS PARA ARMAZÉM GERAL

No entanto, conforme exposto no item anterior, não há amparo legal para esse creditamento, tendo em vista que o frete não está relacionado ao processo produtivo, pois a fase de elaboração já se findou, para ser classificado como insumo (inciso II, art. 3º Leis 10.637/2002 e 10.833/2003), e que não se trata de fretes sobre vendas.

#### 9.4.7 CRÉDITOS APURADOS SOBRE FRETES REFERENTES A RETORNO DE PALLETS – CRBS S/A

Além disso, em mais de 90% das NF-e constam que o frete é por conta do Remente (CRBS S/A), que, embora a fiscalizada tenha informado que houve a sua incorporação, até a presente data está ativa no cadastro CNPJ.

Por todo o exposto, os CT-e referentes ao retorno/remessa de pallets sob os quais a empresa tomou créditos, que serão glosados nessa Auditoria Fiscal, estão elencados no ANEXO XXVIII – CT-e RETORNO DE PALLETS – CRBS.

#### 9.4.8 CRÉDITOS APURADOS SOBRE FRETE DE DEVOLUÇÕES

No caso de devolução de compras efetuadas pela empresa, o frete sobre essa operação não se trata de insumo do seu processo produtivo, uma vez que o produto devolvido não foi integrado à produção.

#### 9.4.9 CRÉDITOS APURADOS SOBRE FRETES DE REMESSA DE BONIFICAÇÃO, DOAÇÃO OU BRINDE

Por não se tratar de operação de compra/venda, uma vez que a operação sequer compõe a receita bruta do remetente, não há previsão legal para o aproveitamento de créditos sobre esse frete, o que leva à glosa dos créditos tomados sobre os CT-e elencados no ANEXO XXX – CT-e REMESSA BONIFICAÇÃO, DOAÇÃO, BRINDE - que foram identificados por meio da consulta do CFOP das Nota Fiscal da Carga, tendo sido considerados os CFOP 5910/6910.

#### 9.4.10 CRÉDITOS APURADOS SOBRE FRETES REFERENTES A REMESSA DE BEM POR CONTA DE CONTRATO DE COMODATO OU LOCAÇÃO

Nesse caso, é uma tomada de créditos sem amparo legal, pois não se tratam de fretes sobre vendas e nem de produtos relacionados ao processo produtivo da empresa.

Nesse caso, os créditos referentes aos CT-e demonstrados no ANEXO XXXI – CT-e REMESSA CONTRATO DE COMODATO/LOCAÇÃO – foram glosados.

#### 9.4.11 CRÉDITOS APURADOS SOBRE FRETE REFERENTE A OUTRAS REMESSAS

(...), tendo em vista que não se trata de frete sobre vendas e que as operações não estão relacionadas ao processo produtivo da empresa, não há legalidade nesse aproveitamento de crédito, que serão glosados por essa Auditoria Fiscal.

#### 9.5.1 CRÉDITOS APURADOS SOBRE ALUGUEL DE VEÍCULOS

A legislação não respalda essa tomada de crédito, tendo em vista que Aluguel de veículos não se trata de aquisição de bens e nem de serviços, para enquadramento no inciso II do artigo 3.º das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003, mesmo diante dos critérios de essencialidade e relevância adotados pelo Acórdão do RESP 1.221.170/PR, que alargou o entendimento da Receita Federal sobre o tema, e não possui enquadramento próprio nos

demais incisos, tal qual acontece, por exemplo, com aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, previstos no inciso IV.

#### 9.5.2 CRÉDITOS APURADOS SOBRE ACORDOS LOGÍSTICOS

Por se tratar de despesas referentes à comercialização, essas operações não ensejam a tomada de crédito, pois as leis que regem o regime de apuração não cumulativo do PIS e da Cofins não preveem o aproveitamento sobre todas as despesas de venda.

Esses acordos logísticos também não podem ensejar a tomada de crédito com base do inciso II do art. 2.º da Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, pois não possuem ligação, nem mesmo indireta, com o processo produtivo da empresa.

#### 9.5.3 AJUSTES DE ACRÉSCIMO DE CRÉDITOS – ACORDOS LOGÍSTICOS

Além dos créditos acima sobre acordos comerciais/logísticos tomados no bloco F, a empresa escriturou créditos dessa natureza como ajuste de acréscimo no bloco de apuração, em vez de escriturá-los no bloco F, conforme resposta apresentada ao TIF 04.

#### 9.6.1 CRÉDITO SOBRE VEÍCULOS COM BASE NO VALOR DA AQUISIÇÃO

De posse das informações prestadas pela empresa em atendimento ao TIF 07, verificou-se que, com exceção de uma caminhonete, todos os veículos adquiridos se tratam de motocicletas.

No entanto, a legislação somente permite a tomada de crédito sobre bens do ativo imobilizado utilizados na produção de bens, ou seja, não há previsão legal para bens utilizados na comercialização, como é o caso das motocicletas, que são utilizadas pelos vendedores.

#### 9.6.2 NF-e e CT-e CANCELADOS

Em pesquisa no ambiente SPED foi constatado que vários documentos fiscais constantes na planilha apresentada pela empresa, demonstradas ANEXO XXXVI – NF-e/CT-e CANCELADOS -, se tratam de documentos cancelados pelos emitentes, portanto, não amparam a tomada de créditos efetuada pela fiscalizada.

#### 9.6.3 NF-e REFERENTES A OPERAÇÕES INTERNA – AMBEV X AMBEV

No registro F130 devem ser informados documento fiscais referentes à aquisição de bens incorporados ao Ativo Imobilizado da pessoa jurídica, adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços que, em função de sua natureza, NCM, destinação ou data de aquisição, a legislação tributária permite o direito do crédito de PIS e de COFINS com base no valor da AQUISIÇÃO.

Como não se referem a aquisição de imobilizado, esses documentos fiscais não ensejam a tomada de crédito de PIS/COFINS efetuada pela empresa.

#### 9.6.4 NF-e REFERENTES A OPERAÇÕES INTERNA – EMPRESAS SUCEDIDAS (CIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS, AMBEV BRASIL E LONDRINA BEBIDAS)

Ademais disso, apesar o crédito ter sido escriturado em outubro/2017, as NF-e foram emitidas nos anos de 2011, 2012 e 2013, e a incorporação se deu 2014, ou seja, se tratam

de operações ocorridas anteriormente à incorporação, que, se fosse o caso, deveriam ter sido escrituradas pelas empresas sucedidas.

Considerando que as NF-e demonstradas no ANEXO XXXVIII – NF-e OPERAÇÕES INTERNAS – EMPRESAS SUCEDIDAS - não se tratam de aquisição, mas remessa entre as unidades de empresas sucedidas, os créditos escriturados referentes a elas serão glosados por essa Auditoria Fiscal.

#### 9.6.5 NF-e REFERENTES A OPERAÇÕES DE REMESSA DE VASILHAME EFETUADA POR CRBS S/A

Como já exposto, operações de simples remessa não geram direito a apuração de crédito de PIS/COFINS com base no valor da aquisição.

#### 9.6.6 NF-e REFERENTES A DEVOLUÇÃO/RETORNO

Retorno de bem dado em comodato/locação não gera direito a crédito, por não se tratar de aquisição. Já o crédito referente ao retorno de mercadorias vendidas, quando de direito, deve ser apurado no bloco C e não no registro F130, que se destina a escrituração dos créditos determinados com base no valor de aquisição de bens incorporados ao Ativo Imobilizado da pessoa jurídica.

#### 9.6.7 NF-e REFERENTES A REMESSA/RETORNO DE VASILHAME, RETORNO DE MERCADORIA EM DEPÓSITO, SIMPLES REMESSA

Por não se tratar de aquisição de bens, tais operações não suportam essa tomada de créditos

#### 9.6.8 NF-e EM DUPLICIDADE COM O BLOCO C

Diante dessa duplicidade, considerando que os créditos foram analisados no Bloco C, os créditos apurados no registro F130 serão glosados integralmente nessa Auditoria Fiscal.

#### 9.6.9 CT-e EM DUPLICIDADE COM O BLOCO D

Diante dessa duplicidade e considerando que os créditos foram analisados no Bloco D, os créditos apurados no registro F130 serão glosados integralmente nessa Auditoria Fiscal.

#### 9.6.10 CT-e REFERENTES A OPERAÇÕES CRBS S/A

Além de essas operações serem por conta de empresa diversa da fiscalizada, ainda se tratam de transporte de imobilizado que não está ligado ao processo produtivo, mas ao de venda, tais como freezer, chopeiras, etc. Além disso, a maioria dessas operações não se refere à aquisição do imobilizado, mas a simples remessa entre unidades da CRBS S/A.

#### 9.6.11 CT-e REFERENTES A TRANSFERÊNCIA DE IMOBILIZADO ENTRE UNIDADES DA FISCALIZADA

No entanto, sob a luz da legislação não há respaldo para a apuração de crédito sobre o frete referente a essas transferências, porque não se trata de frete sobre aquisição do imobilizado, e, além disso, refrigeradores, freezers, chopeiras, são utilizados no processo de vendas dos produtos fabricados pela empresa e não no processo produtivo.

#### 9.6.12 CT-e REFERENTES A DEVOLUÇÃO DE VASILHAME E AFINS

Considerando que o frete sobre o qual foi apropriado o crédito não se refere a frete sobre a aquisição do bem, os créditos referentes aos CT-e demonstrados no ANEXO XLVI – CT-e DEVOLUÇÃO DE VASILHAME E AFINS - serão glosados por essa Auditoria Fiscal.

#### 9.6.13 CT-e REFERENTES A REMESSAS DIVERSAS (COMODATO/CONCERTO/TROCA)

Como essas operações não se tratam de aquisição, e muitas sequer se referem a imobilizados utilizados na produção de empresa, não há amparo legal para tomada de crédito de PIS/COFINS referente ao frete sobre elas.

#### 11 DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO APURADO

Diante de todas as glosas de créditos efetuadas nessa Auditoria Fiscal, foi reapurado o valor do crédito tributário referente às contribuições sociais do PIS e da COFINS devido pelo contribuinte no período fiscalizado, conforme demonstrado no ANEXO LVIII – CRÉDITO TRIBUTÁRIO APURADO -, que será objeto de Lançamento de Ofício, nos termos do Art. 142 do Crédito Tributário Nacional.

A Recorrente deixou de apresentar defesa em relação a determinados itens, em relação aos quais promoveu o pagamento, e apresentou impugnação em relação aos demais.

Diante dos argumentos e documentos apresentados na impugnação, a 17ª Turma da DRJ-07, através da Resolução nº 107-000.756, proferida em 18 de abril de 2023 (fls. 5719/5735), converteu o julgamento em diligência, nos seguintes termos:

#### “PROPOSIÇÃO

Como relatado acima, a impugnante apresenta argumentos e documentos não analisados no curso do procedimento fiscal, sendo que alguns destes documentos contrariam totalmente as descrições de itens glosados pela autoridade fiscal.

Assim, analisando os novos documentos e esclarecimentos juntados aos autos, não é possível firmar convicção para decisão segura em relação a tal controvérsia. Por tal razão, cabe o retorno dos autos em diligência para que a Autoridade Tributária atenda aos quesitos propostos por esta turma de julgamento:

#### QUESITOS (os itens seguem a numeração do REFISC)

##### 1) Item 9.2.4 – Créditos apurados sobre serviços hospedagem, viagens e táxi

Juntamente à impugnação, a empresa junta grande volume de notas fiscais (fls. 2.458 a 4.936) a fim de comprovar que as glosas relacionadas na planilha “ANEXO VII – SERVIÇOS DE HOSPEDAGEM, VIAGEM E TÁXI” tratam na verdade de manutenção de máquinas e equipamentos, ao contrário da descrição originalmente apresentada quando da intimação no curso da fiscalização.

Destarte, solicito que seja feita uma revisão da referida planilha (ANEXO VII), revertendo apenas as glosas que possam ser efetivamente vinculadas à manutenção de equipamentos da produção, e cujos créditos não tenham sido aproveitados anteriormente.

2) Item 9.2.5 – Créditos apurados sobre serviços administrativos, recepcionista, zelador e jardinagem.

Sobre esse item, a empresa junta os documentos fiscais a fim de provar que seriam, na verdade, relacionados a serviço de armazenagem, “Documento Item 9.2.5” (fls. 4.937 a 5.068). Por amostragem, verificamos as seguintes descrições nas notas fiscais, por exemplo “movimentação interna de carga em armazém”, “instalação de centrífuga”, etc.

Dessa forma, deverão ser destacados na planilha ANEXO VIII – SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS, RECEPCIONISTA, ZELADOR E JARDINAGEM, aquelas notas que podem ser efetivamente relacionadas ao serviço de armazenagem, e cujos créditos não tenham sido aproveitados anteriormente.

3) 9.3.3 Créditos apurados sobre operações empresa CRBS S/A e 9.4.2 CRÉDITOS APURADOS SOBRE CT-e DE OPERAÇÕES DA CRBS S/A

Em relação a esses itens, a impugnante defende que na verdade houve uma incorporação parcial de Centros de Distribuição da empresa CRBS (relação no item IV.3.8 da Impugnação). Então faria jus a partir da data do evento aos créditos ora glosados.

Solicitamos então, que se averigüe se os créditos então oriundos da empresa CRBS S/A se referem de fato à parcela cindida (centros de distribuição sediados no território paulista) e sucessivamente incorporada pela Impugnante, bem como, a data correta da alegada incorporação.

Uma vez constatada tal premissa, deve-se confirmar se os créditos apurados pela Impugnante poderiam ser escriturados em seus registros e a partir de qual data.

4) 9.4.2 CRÉDITOS APURADOS SOBRE CT-e DE OPERAÇÕES DA CRBS S/A Item 9.3.6 - Créditos apurados sobre NF-e devolução com diferença entre a BC dos créditos e o valor da NF-e

A empresa reconhece o erro na valoração a maior das bases de cálculo das NFs relacionadas nesse item (Bloco C da EFD-Contribuições). Contudo, afirma que as diferenças foram anuladas por lançamentos complementares no Bloco M da EFD-Contribuições.

Solicita-se verificar se as diferenças a maior escrituradas no Bloco C da EFD-Contribuições foram, em contraponto, neutralizadas por débitos lançados no Bloco M.

5) Item 9.3.9 – Crédito apurado sobre aquisição de uniformes para funcionários e afins

Nesse item, tendo em vista os conceitos atuais de insumo, bem como as exigências legais do setor de alimentos e bebidas, solicito que em relação aos itens glosados relacionados no ANEXO XX – Uniformes e Afins, sejam destacados:

(a) Os equipamentos de produção industrial (EPI) que são utilizados, especificamente no setor de produção;

Caso restem dúvidas quanto à classificação de algum item de EPI, deverá ser intimada a interessada a comprovar sua efetiva utilização na área de produção, sob pena de ser mantida a classificação anterior.

6) Item 9.4.8 – Créditos apurados sobre frete de devoluções

Verificar a nota fiscal nº 19628, que a empresa afirma ser referente “a frete de saída de produto para clientes”, informando se caberia a revisão da glosa a ela referente.

A fim de responder os quesitos acima, a empresa deverá ser intimada para comprovação e/ou complementação das informações prestadas na impugnação que não restem claras.

#### CONCLUSÃO

Por tudo exposto, devolvemos os autos à Fiscalização da DRF/Franca/SP, para que forneça as informações e documentos solicitados nos quesitos, nos termos dos artigos 35, 36, 37 e 63 do Decreto nº 7.574/2011.

O sujeito passivo deverá ser cientificado do resultado da diligência, sendo-lhe facultado apresentar complementação à Impugnação no prazo de trinta dias a contar da ciência.

Após essas providências, retorne-se a esta DRJ/RJO/17ª Turma para prosseguimento do julgamento da impugnação.”

A Autoridade Fiscal apresentou o Relatório da Diligência Fiscal (fls. 6017/6036) contendo o resultado da análise solicitada pela DRJ.

Para contraditar o Relatório da Diligência Fiscal (fls. 6017/6036), o contribuinte apresentou complementação à impugnação em 12/09/2023 (fls. 6068/6092), acompanhado de laudo técnico-contábil elaborado pela empresa de auditoria independente Deloitte (fls. 6206/6226), relacionado à “Análise comparativa dos créditos de PIS/COFINS lançados na EFD como extemporâneo com foco na verificação da ocorrência de créditos em duplicidade - Auto de Infração nº 15746-720.616/2022-78”, além de outros documentos.

Sobreveio o Acórdão nº 107-024.12 (fls. 13557/13704), proferido na sessão de 18 de outubro de 2023, através do qual a 17ª Turma da DRJ-07 julgou procedente em parte a impugnação, nos termos da ementa a seguir reproduzida:

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

Período de apuração: 01/07/2017 a 31/12/2018

NÃO-CUMULATIVIDADE. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.

As hipóteses de creditamento no âmbito do regime não-cumulativo são somente as previstas na legislação de regência, dado que esta é exaustiva ao enumerar os custos e encargos passíveis de creditamento.

A regra geral é a modalidade de creditamento pela aquisição de insumos aplicáveis nas atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não-cumulatividade das contribuições, sem prejuízo das demais modalidades estabelecidas pela legislação, que naturalmente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas.

REsp nº 1.221.170-PR. DECISÃO PROFERIDA PELO STJ. EFEITOS. INAPLICABILIDADE.

Impossibilidade de extensão dos efeitos da decisão proferida pelo STJ, no âmbito do REsp nº 1.221.170-PR, a outros tipos de créditos que não o vinculado à aquisição de insumos.

A necessidade ou a imprescindibilidade não são por si só critérios para se considerar que uma determinada despesa possa ter seu valor tomado como base de cálculo dos créditos da não-cumulatividade descontáveis do PIS e da Cofins devidos. É preciso que a hipótese de creditamento esteja expressamente prevista no rol estabelecido pelas respectivas leis e que o gasto ou despesa a ser tomado como base de cálculo dos créditos atenda ainda a cada um dos requisitos nelas determinados.

CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. RETIFICAÇÃO DAS DECLARAÇÕES FISCAIS. NECESSIDADE.

A utilização de créditos extemporâneos na apuração das contribuições para o PIS e da Cofins, devidas segundo a modalidade não cumulativa, exige a retificação de declarações e demonstrativos (DCTF, Dacon ou EFD-Contribuições, conforme aplicável), desde o período de apuração em que o crédito foi originado até o período de apuração em que ele será utilizado.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ALUGUEL DE VEÍCULOS.

É inadmissível a apuração do crédito da não cumulatividade da Cofins de que trata o inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, em relação a dispêndios com locação de veículos, haja vista que o dispositivo contempla unicamente dispêndios com locação de prédios, máquinas e equipamentos, entre os quais não se inserem os veículos para os fins colimados.

ATIVO IMOBILIZADO. ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO. CRÉDITOS. APROPRIAÇÃO.

A legislação de regência confere direito a créditos sobre os valores dos encargos de depreciação e amortização relativos a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos no País para utilização na produção de bens destinados à venda, não alcançando os gastos com fretes, movimentação e outras despesas relacionadas ao bem imobilizado.

REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. IMPORTAÇÃO. GASTOS COM DESEMBARAÇO ADUANEIRO.

A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa da contribuição não pode descontar créditos calculados em relação aos gastos com desembaraço aduaneiro e demais operações portuárias, relativos a serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, decorrentes de importação de mercadorias, por falta de amparo legal.

REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. UNIFORMES.

A hipótese legal de apuração de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep relativa a uniformes encontra-se prevista somente para a pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.

DESPESA COM FRETE NA MOVIMENTAÇÃO DE PRODUTOS ACABADOS. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

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.

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/07/2017 a 31/12/2018

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA E JUDICIAL.

Os julgados administrativos e judiciais mesmo que proferidos pelos órgãos colegiados e ainda que consignados em súmula, mas sem uma lei que lhes atribua eficácia normativa, não constituem normas complementares do direito tributário.

DOCTRINA. EFEITOS.

Mesmo a mais respeitável doutrina, ainda que dos mais consagrados tributaristas, não pode ser oposta ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade.

NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Inexiste nulidade quando o procedimento fiscal foi instaurado conforme a legislação vigente, e o lançamento fiscal foi efetuado por autoridade competente e encontra-se devidamente motivado, com descrição precisa e detalhada dos fatos, trazendo todas as informações necessárias para a sua devida compreensão e o exercício do contraditório e da ampla defesa.

MULTA DE OFÍCIO.

A falta de recolhimento da contribuição apurada em procedimento de ofício sujeita a contribuinte à aplicação da multa de 75%, por força de expressa previsão legal.

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

Período de apuração: 01/07/2017 a 31/12/2018

Aplica-se ao PIS o decidido em relação à da Cofins por se tratar da mesma matéria fática.

Impugnação Procedente em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte.

Como resultado do julgamento, houve a reversão da glosa de créditos de PIS/COFINS no montante de R\$ 840.251,92 (R\$149.897,39 de PIS e R\$ 690.354,54 de COFINS), além de ter sido reconhecido o pagamento realizado, no montante de R\$ 4.067.149,64.

O contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 13723/13808), alegando o seguinte:

#### NULIDADE PARCIAL DO ACÓRDÃO

- Nulidade do acórdão quanto aos créditos glosados no item 8.2 do TVF, por ter o acórdão recorrido considerado como “despesas extemporâneas”, quando, na verdade, a questão da extemporaneidade ficou restrita à glosa dos créditos narrados nos subitens 9.1.1/9.1.2/9.1.3 do Relatório Fiscal;

- A Planilha “Regularização CC” elenca todos os créditos de PIS/COFINS registrados na competência de 07/2017, com descrições e valores, onde se pode constatar (colunas “S” e “T”) que todos os acréscimos decorreram de despesas emitidas e lançadas em 07/2017, de forma contemporânea;

- Analisando as notas fiscais 1661, 385, 586, 745, 1470, 4764, 8688, que deram lastro a tais créditos, vê-se que sua emissão ocorreu em julho de 2017;

- Sendo assim, teria o acórdão recorrido partido de afirmativa equivocada.

#### NULIDADE DO LANÇAMENTO

- Nulidade do lançamento por ofensa ao artigo 142 do CTN, pois a Autoridade Fiscal não apresentou fundamentação jurídica para relevante parte dos créditos glosados, especialmente em relação aos itens abaixo:

(a) operações internas de transferência de produção do estabelecimento, transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, transferência de material de uso ou consumo, transferência de bem do ativo imobilizado, de vasilhame ou sacaria, outra saída, outra entrada e devolução de vasilhame ou sacaria (item 9.6.3);

(b) NF-e referentes a devolução/retorno de bebidas vendidas pela Recorrente e bens dados em comodato/locação (item 9.6.6);

(c) NF-e referentes a remessa/retorno de vasilhame, retorno de mercadoria em depósito, simples remessa (item 9.6.7);

(d) CT-e referentes a remessas diversas (item 9.6.13);

(e) Créditos apurados sobre frete referente a outras remessas (item 9.4.11);

(f) Créditos apurados sobre operações entre estabelecimentos da Empresa (item 9.3.10).

#### CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS

- A norma do art. 3º, §4º, reproduzido nas Leis 10.637/02 e 10.833/03 expressamente reconhece a possibilidade de apropriação extemporânea dos créditos por parte dos contribuintes;

- Diversamente do que alegado pela d. autoridade fiscalizadora, e que restou encampado pelo v. acórdão recorrido, sequer a IN RFB 1387/2013 (ou qualquer outra) estabeleceu a pretendida condicionante;

- A 3ª Turma da CSRF, no Acórdão 9303-012.977, 15/03/2022, e no Acórdão 9303-012.096, 20/10/2021, reconheceu a possibilidade de apropriação extemporânea de crédito extemporâneo das contribuições ao PIS e da COFINS, sem que sejam retificadas as declarações fiscais;

- Os requisitos previstos na legislação para a apropriação de créditos extemporâneos são: (i) não utilização do crédito em duplicidade, (ii) apropriação dentro do prazo de 5 anos contados da data do ato ou fato do qual se originarem e (iii) apropriação sem atualização monetária/juros;

- Foi elaborado laudo contábil pela Deloitte (fls. 6206/6227) para comprovar o não aproveitamento de créditos em duplicidade, a partir da análise de todos os créditos registrados no período de 2012 a 2018, em confronto com os créditos extemporâneos escriturados no período de agosto de 2017 a dezembro de 2018, verificando-se sempre o respeito ao prazo prescricional;

- A empresa de auditoria concluiu que uma ínfima parcela de créditos extemporâneos foi usufruída de maneira dúplice: apenas o percentual de 0,0068% da totalidade dos créditos extemporâneos glosados:

Tópicos	Quantidade NF Analisadas (A)	Total PIS/COFINS (B)	Quantidade NF Duplicidade (C)	Total PIS/COFINS Duplicidade (D)	Saldo Créditos PIS/COFINS (B - D)	% Itens s/ Total (C + A)	% PIS/COFINS s/ Total (D + B)
9.1.1	413.061	148.142.976,18	24	(7.420,53)	148.135.555,65	0,0058%	0,0050%
9.1.2	2.463	434.491,78	1	(2.682,06)	431.809,72	0,0406%	0,6173%
9.1.3	14	246.110,31	0	-	246.110,31	0,0000%	0,0000%
<b>Totais</b>	<b>415.538</b>	<b>148.823.578,27</b>	<b>25</b>	<b>(10.102,59)</b>	<b>148.813.475,68</b>	<b>0,0060%</b>	<b>0,0068%</b>

- O laudo também atestou que 100% dos créditos analisados foram aproveitados dentro do prazo prescricional, a partir de 2012, e que os créditos foram apropriados pelos respectivos valores contábeis;

- A Recorrente, em paralelo, providenciou a elaboração de outro laudo, juntado com o recurso voluntário, também elaborado pela Deloitte, com o objetivo de averiguar a

consistência dos mesmos créditos – objeto dos subitens 9.1.1/9.1.2/9.1.3 do TVF - sob a perspectiva material;

- Embora esse ponto sequer tenha sido questionado pela Fiscalização, a Recorrente entendeu oportuno apresentar mais um estudo independente e técnico, dessa vez, para verificar a efetiva vinculação das despesas registradas extemporaneamente em documentos fiscais;

- A empresa de auditoria, após analisar os documentos fiscais, que já eram de conhecimento da Fiscalização, atestou que há consistência na base documental dos créditos escriturados extemporaneamente:

#### IV. CONCLUSÕES.

Tendo em vista tudo o que foi exposto, demonstramos a seguir um quadro com o resumo dos percentuais de alocação para os respectivos registros e documentos inspecionados, bem como o percentual objeto de análise:

Linhas de Crédito	Total crédito (R\$)	Total crédito analisado (R\$)	Total analisado (%)	Notas Fiscais / Faturas vinculadas (%)	Registro no ativo imobilizado (%)	Registro no ativo resultado (%)	Total analisado (%)
III.1.1 Serviços de Manutenção de Máquinas e Equipamentos	42.701.157	42.701.157	100%	100%	99,66%	0,34%	100%
III.1.2 Serviços Técnicos - Projetos Industriais	50.522.109	50.522.109	100%	100%	99,98%	0,02%	100%
III.1.3 Serviços de Locação de Prédios e Equipamentos (9.1.1)	1.782.460	1.782.460	100%	100%	92,90%	7,10%	100%
III.1.3 Serviços de Locação de Prédios e Equipamentos (9.1.3)	246.110	246.110	100%	100%	0,00%	100,00%	100%
III.1.4 Serviços de Aquisição de Mão de Obra	1.059.164	1.059.164	100%	100%	24,91%	75,09%	100%
III.1.5 Serviços de Limpeza Industrial	902.053	902.053	100%	100%	5,52%	94,48%	100%
III.1.6 Serviços de Armazenagem	232.432	232.432	100%	100%	0,00%	100,00%	100%
III.1.7 Serviços Aduaneiros e Portuários	113.226	113.226	100%	100%	0,00%	100,00%	100%
III.1.8 Serviços de Segurança e Vigilância	331.373	331.373	100%	100%	0,00%	100,00%	100%
III.2.1 Peças para Manutenção de Maquinário Fabril	17.832.437	17.832.437	100%	100%	88,97%	11,03%	100%
III.3.1 Aquisições de Serviços de Transporte	278.115	277.076	99,63%	99,63%	0,87%	98,76%	100%
III.4.1 Acordos Comerciais e Logísticos	15.266.223	15.266.223	100%	100%	0,00%	100,00%	100%

Legenda:

Registro no ativo imobilizado (%): Bens e Serviços contabilizados em Elemento PEPs e Ordens de Investimento.

Registro no ativo resultado (%): Bens e Serviços contabilizados em Centros de Custo e Ordens de Manutenção.

Documentos Fiscais: Compreendidos por Notas Fiscais Eletrônicas, Conhecimento de Transporte Eletrônicos e Faturas.

- A relação das despesas das NFs analisadas e as respectivas possibilidades de creditamento – justamente o objeto de mérito dos tópicos mais adiante – pode ser constatado do quadro abaixo, que faz um cotejo entre as despesas lançadas extemporaneamente e o correspondente argumento jurídico:

Tópico Relatório PPA	Tópicos AI	Tópicos Impugnação	Tópicos Acórdão
III.1 - Créditos Apurados sobre Serviços			
III.1.1 - Serviços de Manutenção e Reparação de Máquinas e Equipamentos	9.1.1 e 9.1.2	IV.3.4	IV.3.2 (não há sequer controvérsia para as despesas com manutenção, pois o v. acórdão reconhece a legitimidade do crédito sobre esse tipo de despesa nos itens 9.2.4 e 9.2.5)
III.1.2 - Serviços Técnicos - Projetos Industriais	9.1.1 e 9.1.2	IV.3.11	IV.3.11
III.1.4 - Serviços de Aquisição de Mão de Obra	9.1.1	IV.3.2	IV.3.2 (não há sequer controvérsia para as despesas com manutenção de equipamentos e limpeza, pois o v. acórdão reconhece a legitimidade do crédito sobre esse tipo de despesa nos itens 9.2.4 e 9.2.5)
III.1.5 - Serviços de Limpeza Industrial	9.1.1 e 9.1.2	IV.3.5	IV.3.2 (não há sequer controvérsia para as despesas com manutenção, pois o v. acórdão reconhece a legitimidade do crédito sobre esse tipo de despesa no item 9.2.5)
III.1.6 - Serviços de Armazenagem	9.1.1 e 9.1.2	IV.3.3	IV.3.9 (não há sequer controvérsia para as despesas com armazenagem, pois o v. acórdão reconhece a legitimidade do crédito sobre esse tipo de despesa no item 9.2.5)
III.1.7 - Serviços Aduaneiros e Portuários	9.1.1	IV.3.1	IV.3.4
III.1.8 - Serviços de Vigilância e Segurança	9.1.1	IV.3.2	IV.3.1
III.2 - Créditos Apurados sobre Aquisições de Bens			
III.2.1 - Aquisições de Peças para Manutenção de Maquinário Fabril	9.1.1 e 9.1.2	IV.3.4	IV.3.2 (não há sequer controvérsia para as despesas com manutenção de equipamentos, pois o v. acórdão reconhece a legitimidade do crédito sobre esse tipo de despesa no item 9.2.4.)
III.3 - Créditos Apurados sobre Serviços de Transporte			
III.3.1 - Aquisições de Serviços de Transporte	9.1.2	IV.3.3	IV.3.9
III.4 - Créditos Apurados sobre Outras Operações			
III.4.1. Acordos Comerciais e Logísticos	9.1.1	IV.3.10	IV.3.10
<b>OBSERVAÇÃO:</b> Considerando que no acórdão da DRJ foram sanadas algumas irregularidades da autuação, referente a natureza dos créditos objeto de glosa, bem como a reversão parcial da glosa de alguns itens, a Recorrente reorganizou a ordem dos tópicos para acompanhar a ordem de tópicos do acórdão.			

- A Recorrente não pôde apresentar o segundo laudo em momento anterior em razão da complexidade da prova, a qual exigiu do seu Departamento Jurídico e da Deloitte muitas horas de trabalho para que fosse possível levantar, analisar, refinar, planilhar e catalogar as bases documentais;

- O artigo 16, §4º, a e c, do Decreto nº 70.235/72, permite a apresentação de prova documental quando ficar demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior e para contrapor fundamentos da decisão recorrida;

#### SUBITEM 9.1.3 – NÃO EXTEMPORANEIDADE

- Quanto ao subitem 9.1.3, créditos registrados no bloco F110 da EFD-Contribuições (créditos sobre aluguéis de imóveis), o primeiro laudo (fls. 6206/6227) constatou que os créditos lançados em setembro/2017 não são extemporâneos, mas atrelados àquela própria competência:

Para os créditos escriturados na competência de setembro/2017, observamos que a AMBEV preencheu equivocadamente o campo "DESC\_DOC\_OPER" do registro F100, com a descrição "APROPRIACAO E EXTEMPORANEO ALUGUEL", o que poderia levar ao entendimento de que se tratava de apropriações extemporâneas. ←

Contudo, em que pese a descrição supramencionada, após o confronto entre as datas dos lançamentos contábeis originais (lançamentos no sistema SAP) versus competência de aproveitamento dos créditos, constatamos que não se tratou de créditos aproveitados de forma extemporânea, mas sim da competência original do fato gerador referente às respectivas despesas. ←

Abaixo, evidenciamos o confronto realizado para a respectiva constatação:

Competência de Escrituração	Data Lançamento SAP	CNPJ	Base de Cálculo	PIS	COFINS	Total PIS/COFINS
09/2017	27/09/2017	04.026.494/0001-34	51.050,15	842,33	3.879,81	4.722,14
09/2017	27/09/2017	11.812.394/0001-07	46.624,18	769,30	3.543,44	4.312,74
09/2017	27/09/2017	08.316.113/0001-02	20.240,48	333,97	1.538,28	1.872,24
09/2017	27/09/2017	03.438.244/0001-49	22.453,35	370,48	1.706,45	2.076,93
09/2017	22/09/2017	02.428.689/0001-85	6.000,00	99,00	456,00	555,00
09/2017	29/09/2017	01.472.720/0001-12	30.950,26	510,68	2.352,22	2.862,90
09/2017	29/09/2017	20.944.535/0001-28	25.000,00	412,50	1.900,00	2.312,50
09/2017	23/09/2017	60.480.480/0005-90	284.474,44	4.693,83	21.620,06	26.313,89
09/2017	29/09/2017	51.263.143/0001-27	113.506,68	1.872,86	8.626,51	10.499,37
09/2017	29/09/2017	51.263.143/0001-27	113.506,68	1.872,86	8.626,51	10.499,37
-	-	-	713.806,22	11.777,80	54.249,27	66.027,08

- A conclusão do Laudo de fls. 6206/6227 acerca da contemporaneidade dos registros lançados no bloco F110 em set/2017 decorreu do confronto entre as datas dos lançamentos contábeis originais (no sistema SAP) x competência de aproveitamento dos créditos;

- Para afastar a premissa consignada no acórdão recorrido de ausência de comprovação, junta a Planilha "9.1.3 Aluguel Imóveis", lembrando que os contratos de aluguel foram juntados com a impugnação;

#### CRÉDITOS SOBRE INSUMOS

- Segundo o conceito contemporâneo de insumo, determinado pelo STJ, os gastos com uniformes e frete de remessa de produtos acabados para armazém geral (itens 9.3.9 e 9.4.6) geram direito a créditos de PIS/COFINS;

- Adotando-se o posicionamento do STJ, impõe-se o reconhecimento do crédito sobre todas as despesas da Recorrente que dizem e têm relação direta com as operações que implicam geração de receitas;

#### DESPESAS COM SEGURANÇA, VIGILÂNCIA

- Apesar da menção no acórdão à IN RFB nº 2121/2022, que nega o direito ao crédito na hipótese de bens e serviços aplicados nas atividades administrativa e comerciais, a normativa reproduz a restrição prevista no Parecer Normativo 5/18, que representa clara tentativa de retomar o racional das IN 247/2002 e 404/2004, declaradas ilegais pelo STJ;

- O STJ reconheceu a possibilidade do creditamento para as despesas que se adequam ao conceito de insumo, assim entendido os bens ou serviços essenciais e relevantes para atividade empresarial;

- A natureza da atividade da Recorrente demanda a utilização de grandes galpões e instalações fabris, sem os quais seria inviável a produção no ritmo e volume atual. O volume dos produtos armazenados nos estabelecimentos da Recorrente representa uma quantia extraordinária;

- A contratação de serviços de segurança não visa apenas prevenir danos ao patrimônio do Recorrente, mas também evitar a entrada e trânsito de pessoas não autorizadas em locais perigosos, garantir o bem-estar de seus colaboradores enquanto estes estiverem a seu serviço e preservar as estruturas das áreas de produção;

- A permissão para registro de crédito sobre despesas com segurança e vigilância não está restrita à atividade de transportadoras, mas se relaciona com a necessidade de garantir a segurança no cumprimento da atividade principal: segurança patrimonial da carga, produtos, mercadorias, máquinas, equipamentos, instalações e insumos.

#### SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO E LIMPEZA E LOCAÇÃO DE MÁQUINAS

- As despesas agrupadas no item 9.2.4 dizem respeito à manutenção de máquinas e equipamentos; no 9.2.5, se referem às despesas com vigilância e segurança patrimonial, armazenamento, manutenção de equipamentos e limpeza, e no item 9.2.6, se referem às despesas com locação de veículos e máquinas, bem como manutenção de equipamentos;

- Todo o crédito glosado no item 9.2.5 deverá ser revertido, pois todas as despesas se referem aos serviços de manutenção, limpeza e armazenagem, tendo sido cometido um equívoco pela Autoridade Fiscal em sua análise;

- As notas fiscais juntadas no Anexo 9.2.5 da Impugnação deixam claro que as prestações são exclusivamente de serviços de limpeza e manutenção de máquinas e equipamentos;

- O acórdão reverteu quase a totalidade da glosa do item 9.2.6, excetuando-se apenas duas notas fiscais 30095 (PA 08/2018) e 30656 (PA 09/2018), que não teriam sido apresentadas pela Recorrente. Nesse ponto, a Recorrente informa que localizou as notas 30095 e 30656, requerendo seu recebimento e reversão da respectiva glosa;

- Quanto ao item 8.2, o acórdão incorreu em erro ao indicar que se trata de créditos extemporâneos. Assim, considerando que os créditos glosados no item 8.2 também incluem despesas com serviços de limpeza e manutenção, bem como locação de máquinas, a Recorrente requer a reversão da glosa.

#### LOCAÇÃO DE VEÍCULOS

- A Autoridade Fiscal efetuou a glosa dos créditos do item 9.5.1 sob o argumento que é vedada a apropriação de crédito à medida que veículos não se confundem com máquinas e equipamentos, como determina o inciso IV do art. 3º das Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003;

- A 3ª Turma da CSRF (Acórdão nº 9303-011.556), adotando o entendimento correto de que não deve ser aplicado o conceito restritivo de máquina para fins de creditamento de PIS/COFINS sobre aluguéis de veículos;

- Esse entendimento vem sendo adotado em decisões emitidas pelo CARF, nas quais foi enfatizado que os veículos, sejam eles utilizados nas atividades de produção ou comercial,

geram direito ao crédito porque o veículo deve ser considerado uma máquina e a condição é que seja utilizado nas “atividades da empresa”, com destaque para o acórdão 3201-010.611;

- As despesas incorridas pela Recorrente com locação de veículos representam instrumento de logística essencial e indispensável para escoamento da produção fabril - distribuição dos produtos fabricados para os respectivos setores de venda e clientes;

#### DESPESAS ADUANEIRAS

- Diferente do quanto alegado pela Autoridade Fiscal, as despesas relacionadas não se referem à “assessoria aduaneira”, mas sim às despesas com armazenagem, movimentação de cargas, descarregamento;

- O acórdão inova o critério jurídico da autuação, na medida em que mantém a glosa do crédito sob o argumento de que as despesas armazenagem, movimentação de cargas e descarregamento somente podem ser apropriadas como crédito quando suportadas pelo vendedor, portanto, argumento diverso daquele inicialmente trazido pela Autoridade Fiscal;

- Segundo o CARF, as despesas aduaneiras se incluem nos custos das mercadorias importadas adquiridas e utilizadas na produção ou fabricação de produtos destinados a venda e, como tal, geram direito ao crédito de PIS e COFINS no regime não-cumulativo (Acórdão 3301-007.507);

- Ademais, nos termos do artigo 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/03 c/c o seu artigo 15, inciso II, é legítima a apuração de créditos da contribuição ao PIS e a COFINS calculados em relação a armazenagem de mercadoria, mesmo na importação, quando os custos são admitidos pelo comprador;

- As despesas com armazenagem, movimentação de carga e descarga também se enquadram como insumos, pois grande parte do processo produtivo está condicionado à importação de matérias-primas, como a cevada, item essencial para a produção de cervejas;

- Essas despesas também podem estar relacionadas à aquisição de cervejas importadas, sendo parte do valor de aquisição do produto para revenda;

#### CRÉDITOS APURADOS PELA CRBS S/A

- A Autoridade Fiscal glosou os créditos sob o argumento que tais despesas foram incorridas pela empresa CRBS S/A (CNPJ nº 56.228.356/0001-31), empresa que ainda permanece ativa;

- Os créditos de PIS e COFINS se referem a despesas incorridas pelos centros de distribuição sediados em São Paulo, por ela incorporados;

- No Relatório da Diligência Fiscal, a Autoridade Fiscal afirma que a cisão parcial da CRBS S/A foi aprovada em 27/04/2018, com sucessão da parte cindida pela AROSUCO AROMAS E SUCOS LTDA, e que em 06/06/2018, teria sido aprovada a cisão da AROSUCO AROMAS E SUCOS LTDA., com sucessão pela Recorrente, referente ao patrimônio recebido da CRBS S/A;

- A cisão parcial da CRBS S/A foi firmada em 26/03/2018 e teve como data para avaliação do acervo 28/02/2018. A posterior incorporação da parcela cindida pela Impugnante ocorreu em 27/04/2018, porém, a baixa dessas filiais no CNPJ da CRBS S/A somente ocorreu em novembro/2018;

- Considerando o momento da cisão e o momento do lançamento das notas fiscais (coluna B do Anexos XIV e XXIII do TVF), não há dúvidas de que as despesas creditadas pela Impugnante ocorreram em momento posterior à incorporação dos referidos CDDs da CRBS S/A;

- A Recorrente juntou documentos no complemento à Impugnação, para demonstrar que, desde a cisão seguida de incorporação, as despesas endereçadas à CRBS foram lançadas e pagas pela Recorrente;

- A Autoridade Fiscal inovou no Relatório de Diligência Fiscal ao afirmar que os estabelecimentos da CRBS S/A incorporados pela Impugnante são centros de distribuição, mas a natureza do crédito tomado pela Recorrente é referente a insumos e créditos sobre aquisições que a legislação não permitiria para a atividade de centros de distribuição;

- O acórdão reconhece que a Recorrente provou que arcou com as despesas dos centros de distribuição adquiridos - a controvérsia reside em relação a data em que a Recorrente poderia se apropriar de tais despesas;

- O acórdão conclui que a Recorrente só poderia se creditar de tais despesas a partir de 06/06/2018, quando houve o registro da alteração do contrato social da Arosuco, em que foi aprovada a cisão parcial da CRBS S/A, com a incorporação da parcela cindida para a Arosuco Aromas e Sucos Ltda e, posteriormente, a aprovação da cisão parcial da Arosuco Aromas e Sucos Ltda, com versão da parcela cindida para a AMBEV S/A;

- O acórdão reverte parcialmente a glosa das despesas indicadas nos itens 9.3.3 e 9.4.2, desde a competência de 06/2018. Contudo, está errado o marco temporal adotado;

- De acordo com o artigo 36 da Lei nº 8.934/94 (Lei de Registros Públicos), os documentos relativos às alterações societárias deverão ser apresentados a arquivamento na junta dentro de 30 dias contados de sua assinatura, a cuja data retroagirão os efeitos do arquivamento;

- Embora a alteração do contrato social só tenha sido registrada em 06/06/2018, o protocolo na junta comercial foi realizado em 18/05/2018, ou seja, dentro do período de 30 dias após a assinatura. Logo, os efeitos do arquivamento do ato retroagem à data da assinatura, em 27/04/2018;

#### AJUSTE NO BLOCO M DA EFD-CONTRIBUIÇÃO

- No item 9.3.5, a Autoridade Fiscal relata que a Recorrente incluiu o ICMS-ST na base de cálculo dos créditos referentes às notas fiscais de devolução e, no item 9.3.6, a Autoridade Fiscal relata que a Recorrente adota base de cálculo superior ao valor real da NF-e, nas operações de devolução;

- Contudo, o erro na valoração a maior das bases de cálculo das NFs no Bloco C foi neutralizado por ajustes no Bloco M;
- A DRJ solicitou que a Autoridade Fiscal verificasse se as diferenças a maior escrituradas no Bloco C da EFD-Contribuições foram, em contraponto, neutralizadas por débitos lançados no Bloco M;
- Em cumprimento ao Termo de Intimação Fiscal nº 1, o contribuinte apresentou uma Planilha demonstrando a origem dos ajustes de crédito nos Registros M110 e M510, em relação a todo período da autuação, exceto a competência 10/2018, que já teria sido objeto de esclarecimento;
- A fiscalização reconheceu apenas parte dos ajustes, sob o fundamento de que, embora o contribuinte adote um método legítimo para neutralizar os valores registrados a maior no Bloco C, o ajuste foi insuficiente;
- Uma vez identificado o valor referente aos ajustes decorrentes de erro no registro do Bloco C, a Recorrente elaborou um quadro resumo, onde fez a análise do valor que compõe o ajuste por CFOP.

**AJUSTES DE DEVOLUÇÃO (08/2017)**

CFOP	Composição CFOP - Apuração		Composição CFOP - EFD PIS/COFINS		Divergência Ajustes NFS	
	PIS	COFINS	PIS	COFINS	PIS	COFINS
1101	3.597.508,04	16.570.344,33	3.575.286,61	16.467.985,63	22.221,43	102.358,70
1202	20.284,89	93.327,53	20.283,36	93.320,44	1,53	7,09
1410	210.972,85	969.790,79	210.975,63	969.812,39	2,78	21,60
1411	262.124,53	1.205.041,44	262.129,89	1.205.043,06	5,36	1,62
1556	2.820,43	12.991,09	2.802,52	12.908,77	17,91	82,32
1653	40.241,74	185.354,70	38.491,73	177.294,06	1.750,01	8.060,64
1949	35.592,59	163.941,61	-	-	35.592,59	163.941,61
2102	399.793,49	1.841.421,14	399.734,27	1.841.148,13	59,22	273,01
2204	561,16	2.584,76	-	-	561,16	2.584,76
2403	43.653,55	201.079,00	43.684,33	201.220,39	30,78	141,39
2653	83,47	384,42	81,24	374,16	2,23	10,26
2949	555,94	2.560,71	-	-	555,94	2.560,71
1252	316.635,75	1.458.443,47	-	-	160.294,98	738.328,08
1253	613,39	2.825,32	476.930,73	2.196.771,55	613,39	2.825,32
1257	1.136,57	5.247,61	-	-	1.136,57	5.247,61
2252	136.275,75	627.694,38	-	-	136.275,75	627.694,38
					<b>38.453,85</b>	<b>177.153,71</b>

- Ao lado esquerdo do quadro resumo consta o registro interno de Apuração e do outro lado o registro da EFD Contribuições. É com base na diferença apurada entre essas colunas que foi promovido o ajuste no bloco M, sendo que os ajustes vinculados ao CFOP de devolução estão destacados em verde;

- A Autoridade Fiscal não observou que a base de notas fiscais de devolução utilizada pela Recorrente para responder ao Termo de Intimação Fiscal nº 01 é mais ampla que a base das notas fiscais objeto da glosa;

**UNIFORMES PARA FUNCIONÁRIOS E AFINS**

- Os créditos sobre despesas com uniformes foram glosados sob o argumento que a legislação só autoriza o creditamento de uniformes às empresas prestadoras de serviço de limpeza, conservação e manutenção;

- Tratam-se de vestimentas/uniformes, cada um com sua especificidade própria, de caráter relevante/essencial para atividade empresarial da Recorrente (produtiva ou comercial), enquadrados como insumos, à luz do tema decidido pelo STJ no REsp 1.221.170/PR;

- Segundo o Relatório da Diligência Fiscal, os itens glosados se referem a (i) itens de fornecimento obrigatório, como uniformes e EPIs utilizados no setor produtivo, (ii) itens utilizados nos setores comercial e de vendas e (iii) componentes de máquinas e equipamentos do setor de produção;

- O acórdão reconheceu os créditos sobre despesa com aquisição de EPIs, bem como as peças/componentes de máquinas e equipamentos que foram indevidamente incluídos neste item de glosa em virtude de sua nomenclatura se confundir com itens de vestuário (“camisa, capas, luvas”);

- No que se refere ao demais uniformes dos setores administrativo e comercial (vendas), o acórdão manteve a glosa, sob o fundamento de que estes não se enquadrariam no conceito de insumo;

- Embora não sejam classificados como EPI, são imprescindíveis para a atividade empresarial, tanto na esfera fabril quanto nos processos de venda, devendo gerar créditos, como reconhecido no Acórdão nº 3003-001.184;

- Considerando que a Recorrente é do setor de alimentos e bebidas, por óbvio que deve seguir rígidos protocolos quanto à higiene e limpeza dos locais fabris, impondo-se à sua atividade empresarial, como fruto de normas regulatórios, diversas vestimentas específicas aos seus funcionários;

- É inegável que a conservação de ambientes limpos, o que também se alcança com vestimentas adequadas, evita a contaminação e disseminação de vetores e pragas, sendo imposta pela Resolução da Diretoria Colegiada-RDC nº 216/0436 e Resolução da Diretoria Colegiada-RDC nº 275/02, ambas emitidas pela Agência Nacional de Vigilância Sanitária- ANVISA;

#### OPERAÇÕES ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA

- A Autoridade Fiscal glosou os créditos sob o fundamento de que a empresa apurou créditos sobre operações realizadas com seus estabelecimentos, embora essas notas de entrada tenham sido emitidas para neutralizar débitos indevidos de operações que não ocorreram na prática;

- Quando do cancelamento da venda, é necessário o cancelamento do documento fiscal para se neutralizar os efeitos tributários dessa operação. Quando não é possível o cancelamento da nota fiscal de venda em razão de já ter ultrapassado o prazo, é feito o recolhimento do débito de PIS/COFINS e, para neutralizar essa venda, que efetivamente não ocorreu, emite-se uma nota fiscal de entrada, creditando-se do valor recolhido indevidamente;

- A nota fiscal de entrada é emitida nos mesmo valor e quantidade de produtos da respectiva nota fiscal de saída, conforme planilha em anexo, que contém a correlação das notas de saída (débito) e de devolução (crédito) nos livros de entrada e saída;

#### ARMAZENAGEM E FRETE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA E REMESSAS PARA ARMAZÉNS

- Os fretes, sejam eles relacionados ao produto acabado ou adquiridos de terceiros, e a armazenagem, devem ser considerados como parte do frete na operação de venda (inciso IX) ou serem enquadrados como insumo (inciso II), nos termos do artigo 3º das Leis 10.637/02 e 10833/03;

- O acórdão reverteu a glosa dos créditos relacionados à armazenagem, identificados no item 9.2.5. Como os créditos glosados no item 8.2 também incluem despesas com armazenagem, requer a reversão da glosa;

- O acórdão manteve a glosa dos créditos com frete “interno”, indicadas nos itens 9.4.5 e 9.4.6, afirmando que não seria possível enquadrar essas despesas como insumos, porque incorridas após a finalização do produto;

- A Recorrente possui dezenas de Centros de Distribuição espalhados pelo país, que têm a função de centralizar a distribuição das mercadorias para clientes atacadistas ou varejistas ou até mesmo para outras pessoas jurídicas do mesmo grupo empresarial. Por meio deles é realizado o planejamento, a implantação e o controle do fluxo dos produtos;

- Não obstante, para algumas localidades, a Recorrente utiliza também depósitos de terceiros ou armazéns gerais, tendo em vista a inviabilidade econômica de implementar um Centro de Distribuição próprio;

- Essa necessidade no setor da Recorrente se dá porque a venda de mercadorias ocorre de forma extremamente pulverizada, atendendo desde os grandes varejistas ao pequeno e médio comercialmente, proprietários de bares, restaurantes e minimercados de bairro - A logística na distribuição dos produtos possui um papel indispensável para a consecução dos objetivos sociais, pois não é possível cogitar a saída das mercadorias diretamente para bares, restaurantes e minimercados;

- A logística dos Centros de Distribuição da Recorrente, bem como depósitos e armazéns gerais de terceiros, são imprescindíveis para o desenvolvimento de suas atividades, pois (i) reduzem as distâncias entre os centros fabris e seus clientes; (ii) diminuem a área de armazenagem dos seus clientes; (iii) reduzem os custos de manutenção de estoques; (iv) aumentam o volume de entregas; (v) garantem a disponibilidade dos produtos para clientes de todas as regiões do Brasil em um espaço de tempo reduzido; (vi) evitam o perecimento das mercadorias nas lojas dos clientes e (vii) combatem o excesso de produtos nas lojas dos clientes e erros na previsão de vendas;

#### ACORDOS LOGÍSTICOS

- A Autoridade Fiscal glosou os créditos referentes aos acordos logísticos firmados com as empresas Companhia Brasileira de Distribuição, Sendas S.A. e WMB Supermercados do Brasil, alegando que não poderiam ser considerados insumos para as atividades da Recorrente, porque serem acordos comerciais não relacionados ao processo produtivo;

- Os referidos acordos veiculam descontos a serem concedidos aos clientes em virtude de uma negociação prévia, que garante a esses uma expectativa de direito de redução no preço inicial de aquisição;

- Como o reajuste de preço não é refletido nos documentos fiscais, a Recorrente adotou como prática de registrar créditos da não-cumulatividade sobre os valores informados nos documentos fiscais que são superiores ao preço acordado, de modo a garantir a neutralidade do crédito tributário;

- Se de um lado é registrado um débito sobre o valor a maior, de outro a Recorrente registra um crédito para garantir a neutralidade da operação;

- O acórdão enquadra tais ajustes de preço como descontos condicionados, tratamento inadequado, porque os termos contratuais deixam claro que o direito ao reajuste de preço é concedido previamente, sem vínculo à implementação de qualquer condição;

- As cláusulas veiculam descontos a serem concedidos aos seus clientes em virtude de uma negociação prévia, que garante a esses uma expectativa de direito de redução no preço inicial de aquisição, e que se concretiza na medida em que sejam assumidas/implementadas determinadas obrigações – sempre antes da ocorrência do fato gerador;

- No caso concreto, a redução no preço é viabilizada exatamente pelas reduções de custo em razão de logística de centralização de entrega das mercadorias, marketing e publicidade dos produtos vendidos nas lojas, inauguração das lojas, devoluções de avarias e de fidelização;

- A Recorrente e seus clientes praticam um preço de tabela, mas, em razão de eventos definidos anteriormente a emissão da nota fiscal e previamente acordados, decidem alterá-lo, representando redução de custo de aquisição para o cliente;

- Não obstante, por ocasião da venda, os referidos descontos/reajustes não são aplicados no documento fiscal, mas sim repassados por meio de pagamento de boletos em favor dos clientes;

- Para fins de preenchimento da EFD-Contribuições, a Recorrente é obrigada a informar os valores indicados nos respectivos documentos fiscais e, para afastar o recolhimento do PIS e COFINS a maior, são feitos ajustes no Bloco M da EFD Contribuições;

- Pode ser verificado nas planilhas anexas que todos os valores tomados como crédito estão vinculados a uma determinada nota fiscal, cujo percentual de desconto corresponde a exata base de cálculo do crédito;

- A diferença entre o item 9.5.2 e 9.5.3 glosado pela Autoridade Fiscal consiste no fato que aquele corresponde aos créditos registrados de forma contemporânea às operações, enquanto esses de forma extemporânea;

- Nesse ponto, foi estabelecido no Brasil uma clara distinção entre os “meros ingressos” e as “efetivas receitas”, estas últimas passíveis de tributação pelo PIS e pela COFINS, já que estão associadas à ocorrência de efetiva mutação patrimonial positiva para a pessoa jurídica;

- O STJ, no julgamento do RESP 1.836.082/SE, analisou caso em que era exigido do varejista o pagamento de PIS e COFINS sobre os valores recebidos dos fornecedores em relação aos descontos concedidos;

- O STJ entendeu que o adquirente de mercadorias com vantagens comerciais não as pode tratar como receita, mas como redutor do custo de aquisição por parte do adquirente e, logo, redutor do preço de venda por parte do vendedor;

#### AQUISIÇÃO DE ATIVO IMOBILIZADO

- A Autoridade Fiscal glosou diversos documentos fiscais registradas no bloco F130 da EFD-Contribuições, que sequer teriam relação com operações de aquisição de bens do ativo imobilizado;

- Após diligência, a Recorrente identificou que houve um erro na indicação das chaves de notas fiscais informadas para comprovação do crédito apropriado, quando apresentou a Resposta ao TIF nº 07;

- As notas originais revelam que as despesas estão relacionadas à benfeitorias, aquisição de máquinas e equipamentos, vasilhames e materiais de embalagem, bem como o respectivo frete da aquisição, e, portanto, correto o registro do crédito no Bloco F130;

- A planilha abaixo resume, item a item, a origem/natureza do crédito:

Item	Autuação	Operações/aquisições identificadas pela Recorrente	Item	Autuação	Operações/aquisições identificadas pela Recorrente
9.6.1	Crédito sobre veículos com base no valor da aquisição	Crédito sobre veículos com base no valor da aquisição	9.6.8	NF-e em duplicidade com o bloco C	• Bens do ativo - Máquinas e equipamentos; Materiais de embalagem e transporte (retornáveis e reutilizáveis); e Vasilhames • Frete de aquisição de ativos
9.6.2	NF-e e CT-e cancelados	• Bens do ativo - Materiais de embalagem e transporte (retornáveis e reutilizáveis) • Frete de aquisição de ativos	9.6.9	CT-e em duplicidade com o bloco D	• Bens do ativo - Máquinas e equipamentos; Materiais de embalagem e transporte (retornáveis e reutilizáveis); e Vasilhames • Frete de aquisição de ativos
9.6.3	NF-e referentes a operações interna – AMBEV X AMBEV	• Bens do ativo - Máquinas e equipamentos; Materiais de embalagem e transporte (retornáveis e reutilizáveis); e Vasilhames • Frete de aquisição de ativos	9.6.10	CT-e referentes a operações CRBS S/A	• Frete de aquisição de ativos • Frete de venda à ordem (aproveita-se os argumentos do tópico IV.3.8)
9.6.4	NF-e referentes a operações interna – empresas sucedidas (CIA DE BEBIDAS DAS AMERICAS, AMBEV BRASIL E LONDRINA BEBIDAS)	• Bens do ativo - Máquinas e equipamentos; Materiais de embalagem e transporte (retornáveis e reutilizáveis) • Frete de aquisição de ativos	9.6.11	CT-e referentes a transferência de imobilizado entre unidades da fiscalizada	• Bens do ativo - Máquinas e equipamentos; Materiais de embalagem e transporte (retornáveis e reutilizáveis) • Frete de aquisição de ativos
9.6.5	NF-e referentes a operações de remessa de vasilhame efetuada por CRBS S/A	• Bens do ativo - Máquinas e equipamentos; Materiais de embalagem e transporte (retornáveis e reutilizáveis) • Frete de aquisição de ativos	9.6.12	CT-e referentes a devolução de vasilhame e afins	• Frete de aquisição de ativos
9.6.6	NF-e referentes a devolução/retorno	• Bens do ativo - Máquinas e equipamentos; Materiais de embalagem e transporte (retornáveis e reutilizáveis); e benfeitorias • Frete de aquisição de ativos	9.6.13	CT-e referentes a remessas diversas (comodato/consort q/troca)	• Frete de aquisição de ativos, especialmente vasilhames
9.6.7	NF-e referentes a remessa/retorno de vasilhame, retorno de mercadoria em depósito, simples remessa	• Bens do ativo - Máquinas e equipamentos; Materiais de embalagem e transporte (retornáveis e reutilizáveis); e Vasilhames • Frete de aquisição de ativos			

- Embora a Autoridade Fiscal tenha segregado esse conjunto de notas fiscais sob argumentos distintos para a glosa, a análise revelou que se trata de operações cuja legitimidade da apropriação do crédito passa pela análise da hipótese de crédito na aquisição de ativos. Por essa razão, a Recorrente agrupou a defesa dos itens em um único tópico;

- O artigo 3º, incisos VI e VII, das leis 10.637/2002 e 10.833/2003, autoriza o desconto de créditos em relação à aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado e às edificações e benfeitorias em imóveis;

- Por máquinas e equipamentos deve-se entender inclusive suas partes e peças, pois, como há muito já reconhecido pela RFB e ratificado no Parecer Normativo COSIT 05/201846, as partes e peças aplicadas em substituição, consertos ou reparos poderá ser capitalizada no valor do bem mantido;

- Ainda, com a edição da Lei nº 10.865/04, foi permitido o crédito referente a máquinas e equipamentos utilizados na produção de bens e sujeitos à incidência do PIS e COFINS – Importação;

- Inclusive, diferente do quanto alegado no acórdão, a parcela do frete dessas aquisições deve ser incluída no custo do ativo imobilizado, conforme o Pronunciamento Técnico CPC 27, razão pela qual estes serviços também dão direito ao creditamento;

- No caso de edificações e benfeitorias realizadas em imóveis próprios ou de terceiros, a condição legal é de que estejam relacionadas com o imóvel utilizado nas atividades da empresa, sem quaisquer outras condições;

- A legislação não exige que o imóvel seja destinado à consecução das atividades produtivas, mas tão somente que seja desenvolvida alguma atividade, seja meio ou final, da empresa. Portanto, para o caso da Recorrente, cujas benfeitorias foram implementadas em sua fábrica de Camaçari, não há dúvidas que o crédito é legítimo;

- O crédito decorrente da aquisição de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado está condicionado a que esses bens sejam utilizados “para locação a terceiros, ou produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços”;

- A Solução de Consulta COSIT nº 270/2017 esclarece não ser necessária a utilização desses equipamentos em atividades diretas da produção, desde que se caracterizem como bens necessários para viabilizar o processo produtivo em si, traçando um paralelo do crédito previsto no inciso IV com o crédito previsto no inciso II do artigo 3º das leis 10.637/02 e 10.833/03;

- De qualquer modo, essa interpretação mais restritiva do inciso II está superada após o julgamento do REsp 1.121.170/PR, sendo o enquadramento como insumo condicionado a imprescindibilidade ou a importância de determinado item, seja ele bem ou serviço, para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte;

- Após verificar os documentos, considerando que as despesas incorridas pela Recorrente se referem a aquisição de máquinas e equipamento como freezers, geladeiras e

chopeiras, que são dados em comodato aos seus Clientes para viabilizar a etapa seguinte de comercialização, não resta dúvida que são necessários para a atividade da pessoa jurídica;

- Também há os vasilhames de vidro, que são adquiridos para engarrafar as bebidas, e até mesmo itens como garrafeiras, pallets e chapatex, que são utilizados para acondicionar os produtos fabricados – todos retornáveis;

- No tocante aos itens classificados como benfeitorias, todos eles se referem a serviços e produtos que são destinados à aplicação em seus estabelecimentos;

- Diante do exposto, requer que sejam afastadas as glosas relativas às benfeitorias, aquisição de máquinas e equipamentos, vasilhames e demais materiais de embalagem e transporte, tendo em vista que se referem a aquisição de bens do ativo aplicados/relacionados ao processo de produção;

#### MATERIAIS DE EMBALAGEM E TRANSPORTE

- Se o CARF entender que as despesas com aquisição de pallets, garrafeiras e chapatex utilizados para embalagem e transporte não se enquadram na hipótese do artigo 3º, inciso VI, da Lei nº 10.833/03, forçoso admitir que tais despesas configuram insumo da sua atividade;

- Para os produtos e mercadorias chegarem até seus clientes é necessário acomodá-los e protegê-los, o que otimiza o transporte e assegura a guarda e conservação dos produtos e mercadorias nos armazéns e caminhões;

- As garrafas de vidro necessitam ser acomodadas em caixas (garrafeiras) e posteriormente protegidas por pallets e chapatex, pois são mercadorias excessivamente frágeis (vidro);

- Esses bens são necessários e relevantes para a consecução das atividades operacionais e logísticas, seja dentro do centro fabril ou nos armazéns;

#### MULTA CONFISCATÓRIA

- O valor das contribuições cobrados somam R\$ 107.174.354,48, enquanto que o valor da multa cobrada corresponde a R\$ 80.380.765,70, o que representa multa de ofício no valor de 75%;

- A multa aplicada não é proporcional, adequada e necessária, assumindo caráter confiscatório, em clara violação à Constituição Federal;

#### INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE A MULTA

- É indevida a imposição de juros de mora sobre a multa de ofício, seja por falta de previsão legal, seja porque o enquadramento legal apontado no auto de infração não autoriza tal imposição;

- O artigo 61 da Lei nº 9.430/1996 dispõe que somente são admitidos os acréscimos moratórios referentes aos débitos decorrentes de tributos e contribuições, mas não sobre as penalidades pecuniárias; - Se os juros remuneram o credor pela privação do uso de seu capital, eles devem incidir apenas sobre o que deveria ter sido recolhido no prazo legal;

#### PEDIDO DE CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA

- O pedido de conversão do julgamento em diligência/perícia se justifica para, caso não se entenda desde logo pelo cancelamento da autuação a luz da farta documentação já acostada, se possa confirmar e corroborar uma vez mais a materialidade dos créditos equivocadamente glosados;

#### QUESITOS

“(a) Quesito amplo:

Queira a Diligência/Perícia esclarecer, de forma técnica e concreta e, a luz das balizas conceituais aplicáveis à apuração dos créditos de PIS e COFINS, se as despesas classificadas pela Recorrente como insumo (ou como créditos nas demais hipóteses legais), então glosadas pela d. Fiscalização, possuem respaldo na apuração e documentação da Empresa;

(b) Quesitos específicos (a partir dos temas endereçados nos respectivos capítulos próprios da impugnação):

i. Despesas com Locação: na eventualidade de os veículos não serem classificados como máquinas (na classe gênero), o que permitiria o creditamento de PIS/COFINS com base no inciso IV do art. 3º das Leis 10637/02 e 10833/03, queira a Diligência/Perícia verificar o emprego dos ditos veículos na atividade da Recorrente;

ii. Despesas com aquisição de uniformes: queira a Diligência/Perícia verificar e atestar o contexto do fornecimento dos Uniformes aos seus empregados, principalmente se considerado os rígidos protocolos impostos ao setor de alimentos e bebidas, a configurar a relevância e essencialidade de ditas despesas à atividade empresarial da Recorrente (art. 3º, inc. II, das Leis 10637/02 e 10833/03);

iii. Despesas com Serviços de Vigilância: queira a Diligência/Perícia verificar a essencialidade dos serviços de vigilância e segurança para o exercício da atividade empresarial da Recorrente, de forma ampla, para fins de classificação de tais gastos como insumo (art. 3º, inc. II, das Leis 10637/02 e 10833/03);

iv. Aquisição de ativos: queira a Diligência/Perícia esclarecer se houve uma incorreção na identificação das operações registradas no Bloco F130 e, após, verificar se há íntima relação da aquisição dos ativos adquiridos pela Recorrente em relação à sua atividade empresarial (direta e indiretamente), de modo a permitir o creditamento de PIS/COFINS com base no art. 3º, VI, das Leis 10637/02 e 10833/03;

v. Créditos apurados pela CRBS S/A: queira a Diligência/Perícia averiguar se a Recorrente utilizou o critério temporal adequado para registrar os créditos de despesas relacionadas à parcela cindida (centros de distribuição sediados no território Paulista) da CRBS S/A e sucessivamente incorporada pela Recorrente, em março de 2018.

vi. Créditos apurados sobre operações entre estabelecimentos da empresa: queira a Diligência/Perícia verificar se houve creditamento entre operações intragrupo ou se, com esteio no lastro documental constante nos autos, trata-se de NFs de entrada emitidas tão somente para neutralizar NFs de saída emitidas por equívoco – e que apenas não foram canceladas por escoamento do prazo para tanto;

vii. Débitos escriturados no Bloco M, em complemento ao Bloco C: na eventualidade de se entender pertinente, queira a Diligência/Perícia verificar e certificar que, de fato, a Recorrente não apurou créditos de PIS/COFINS sobre bases de cálculos majoradas, de modo que as diferenças a maior escrituradas no Bloco C da EFD-Contribuições foram, em contraponto, neutralizadas por débitos lançados no Bloco M das mesmas EFD-Contribuições;

Créditos apurados sobre acordos logísticos: queira a diligência confirmar se os créditos apurados a este título correspondem aos abatimentos concedidos com base nas notas fiscais de vendas de mercadorias;

ix. Créditos Extemporâneos: a fim de demonstrar a ausência de prejuízo ao Erário, bem como que foram cumpridos todos os requisitos previstos na legislação ordinária, queira seja verificada (i) a ausência de transcurso do prazo de 05 (cinco) anos do seu aproveitamento, (ii) a inexistência de fruição dúplice e (iii) a ausência de correção monetária do crédito lançado/registrado a destempo – todos requisitos que, uma vez cumpridos, corroboram o direito em si do ponto de vista legal, bem como a nulidade da autuação desde já, uma vez que a fiscalização se negou a tecer qualquer verificação (ou acusação) quanto a materialidade destes créditos, limitando-se ao conforto do argumento formal (que, uma vez afastado, já assegura o cancelamento da autuação por precariedade). Não obstante, caso se entenda necessário, ainda, seja atestado o elemento substancial de tais créditos, a fim de que seja confirmada a existência de vinculação de tais créditos extemporâneos com documentos fiscais de suporte, cujas despesas teriam materialidade para legitimar o aproveitamento de crédito de PIS/COFINS – conforme já atestado pelos Laudos 1 e 2, o primeiro já encartado e o segundo aqui acostado, elaborados por auditoria independente;

x. Queira a Diligência/Perícia prestar os esclarecimentos adicionais que julgar necessários.”

O Recurso Voluntário foi instruído com o segundo laudo contábil elaborado pelo Deloitte, denominado “Inspeção e vinculação técnica dos lançamentos contábeis aos créditos

extemporâneos de PIS e COFINS questionados no presente processo, baseados em registros contábeis e gerenciais disponibilizados pela Companhia” (fls. 13810/13837) e seus anexos.

Considerando os argumentos trazidos pela Recorrente, o julgamento foi convertido em diligência por esta Turma Julgadora, nos termos da Resolução CARF nº 3102-000.377, de 17 de setembro de 2024, determinando o retorno dos autos à unidade de origem, para as seguintes providências:

- 1) Em relação aos créditos extemporâneos, verifique (i) a ausência de transcurso do prazo de 05 (cinco) anos do aproveitamento dos referidos créditos; (ii) a inexistência de fruição dúplice; (iii) a ausência de correção monetária do crédito lançado/registrado a destempo; e (iv) seja atestado o elemento substancial de tais créditos, a fim de que seja analisada a existência de vinculação dos créditos extemporâneos com documentos fiscais de suporte, que legitimem o aproveitamento, considerando os laudos trazidos ao processo pela Recorrente. Deverá a Autoridade Fiscal apresentar relatório conclusivo que atenda aos itens acima indicados, independentemente do entendimento quanto à possibilidade ou não de utilização do crédito extemporâneo;
- 2) Em relação às notas fiscais n.º 30095 e 30656, informe se os serviços de limpeza se referem à limpeza e manutenção de máquinas e equipamentos e se os demais requisitos legais exigidos para tal modalidade de creditamento foram observados, com a apresentação de relatório conclusivo;
- 3) Em relação ao item 8.2, verifique se os créditos deste item foram apropriados de forma contemporânea, e, ainda, se atendem aos requisitos para o seu creditamento, com a apresentação de relatório conclusivo;
- 4) Em relação aos ajustes no Bloco M da EFD-Contribuições, verifique se a Recorrente apurou ou não crédito de PIS/COFINS sobre bases de cálculo majoradas, analisando se as diferenças a maior escrituradas no Bloco C da EFD – Contribuições foram, em contraponto, neutralizadas por débitos lançados no Bloco M da EFD – Contribuições, com a apresentação de relatório conclusivo;
- 5) Quanto aos uniformes utilizados pelos funcionários da Recorrente, promova a segregação dos valores referente aos uniformes utilizados pelos funcionários que atuam efetivamente na produção realizada no parque fabril daqueles referentes aos uniformes utilizados pelos funcionários/colaboradores que atuam nos setores administrativo e comercial (vendas) da Recorrente, com a elaboração de relatório conclusivo;

Em atendimento à diligência, foi apresentado um novo Relatório Fiscal, para expor as conclusões referentes à diligência fiscal executada nos termos da Resolução CARF nº 3102-000.377.

A Recorrente foi intimada do resultado da diligência, e apresentou a sua manifestação, assim requerendo ao final:

## IV – DOS PEDIDOS

104. Diante de todo o exposto, a recorrente ratifica a legitimidade de todos os documentos acostados ao processo, bem como requer que seja reconhecida a nulidade do v. acórdão, em razão dos fundamentos já apresentados em sede recurso voluntário. Caso assim não se entenda, a recorrente pugna pelo provimento do mérito de seu recurso voluntário, para a reforma do v. acórdão com o reconhecimento da nulidade do auto de infração em razão dos vícios que maculam o lançamento

105. Caso sejam necessários esclarecimentos ou documentos adicionais, a Recorrente requer que seja novamente intimada para contribuir com o desenvolvimento da perícia. Considerando a amplitude dos apontamentos trazidos pela d. fiscalização e o muito exíguo prazo que foi conferido à Recorrente para a resposta, protesta-se pela juntada de elementos complementares que se revelem eventualmente pertinentes, haja vista o grande volume de informações que tiveram que ser revisitados na base de dados para a presente resposta (pelo que já se percebeu pelas considerações supra).

Ato contínuo, foi proferido Despacho de Encaminhamento, remetendo o processo ao CARF, para prosseguimento do julgamento.

É o relatório.

**VOTO VENCIDO**

Conselheira **Joana Maria de Oliveira Guimarães**, Relatora

O Recurso Voluntário é tempestivo e este colegiado é competente para apreciar o 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.

**Preliminares****Preliminar de nulidade parcial do acórdão**

A Recorrente alega a nulidade do acórdão quanto aos créditos glosados no item 8.2 do Relatório Fiscal, porque os julgadores de primeira instância teriam considerado que estes tiveram origem em “despesas extemporâneas”, quando a questão da extemporaneidade tinha ficado adstrita à glosa dos créditos narrados nos subitens 9.1.1/9.1.2/.9.1.3 do TVF – jamais sendo ventilado qualquer ponto de contato com as despesas objeto do item 8.2 do TVF, partindo, portanto, de premissa equivocada.

Não assiste razão à Recorrente.

O acórdão recorrido foi devidamente motivado, tendo a Recorrente conhecimento pormenorizado de todos os pontos controvertidos neste litígio, conforme exposto em razões recursais.

Ainda que se considere tenha havido algum erro por parte da DRJ – o que sequer restou claro nos autos - tal equívoco não importaria em vício material capaz de comprometer a validade da decisão, especialmente por não ter redundado em cerceamento de defesa.

Corroborando o entendimento adotado, segue precedente do CARF:

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

Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006

NULIDADE DA DECISÃO A QUO. MOTIVAÇÃO SUFICIENTE E ADEQUADA. INEXISTÊNCIA DE CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA.

Demonstrado que a decisão administrativa foi proferida de acordo com os requisitos de validade previstos em lei, permitindo ao contribuinte o pleno exercício do direito de defesa, mormente quando se constata que o mesmo conhece a matéria fática e legal e exerceu, dentro de uma lógica razoável e nos prazos devidos, o seu direito de defesa, bem como não se enquadrando nas hipóteses do artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, não deve ser acatado o pedido de nulidade.

(Processo nº 10875.900038/2013-71; Acórdão nº 3402-012.260; Relatora Conselheira Cynthia Elena de Campos; sessão de 18/09/2024)

Portanto, voto pela rejeição da preliminar de nulidade parcial do acórdão recorrido.

**Preliminar de nulidade do auto de infração**

A Recorrente alega a nulidade do auto de infração, por ofensa ao artigo 142 do CTN, aduzindo que a Autoridade Fiscal não apresentou fundamentação jurídica para diversos itens cujos créditos foram glosados.

Não assiste razão à Recorrente.

As glosas foram segregadas em grupos com as respectivas explicações, deixando claro o motivo pelo qual a Autoridade Fiscal não reconheceu o direito aos créditos pretendidos.

Outrossim, a Autoridade Fiscal teve o cuidado de narrar as infrações praticadas e os fundamentos legais do lançamento, não havendo que se falar em cerceamento de defesa.

Ademais, a Recorrente apresentou impugnação, na qual rebateu as acusações fiscais com veementes argumentos, demonstrando ter plena compreensão das infrações que lhe foram imputadas.

Por fim, não se pode olvidar que a DRJ converteu o julgamento em diligência, a fim de analisar os documentos e apreciar os argumentos apresentados pelo contribuinte, tendo este

sido devidamente intimado para contraditar o relatório fiscal de diligência – o que foi feito, inclusive, com o auxílio de laudo emitido por empresa de auditoria independente.

Ora, a jurisprudência do CARF é pacífica no sentido de que não se declara a nulidade do Auto de Infração quando a autoridade fiscal apresenta clara descrição do fato ilícito, o correto enquadramento legal da infração e da penalidade, bem como adequada instrução probatória e o contribuinte é validamente intimado para responder a todos os atos praticados no processo:

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/01/2019 a 31/12/2020

(...)

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não é nulo, por cerceamento de defesa, o Auto de Infração que apresenta a descrição do fato ilícito, o enquadramento legal da infração e da respectiva penalidade, com respaldo em adequada instrução probatória, e o contribuinte é validamente intimado de todos os atos praticados no processo.

(Processo nº 15746.720162/2023-16; Acórdão nº 3102-002.786; Relatora Conselheira Joana Maria de Oliveira Guimarães; sessão de 28/11/2024)

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em cerceamento de defesa quando o contribuinte toma ciência de todo o conteúdo do auto lavrado, inclusive da diligência requerida, tendo assim todo o necessário a produzir sua defesa.”

(CARF, Processo nº 10120.721835/201236; Acórdão nº 2803-003.944; sessão de 04/12/2014)

Como não houve cerceamento de defesa e todos os atos foram praticados por autoridade competente, não vislumbro qualquer circunstância que se amolde às disposições do artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972.

Pelo exposto, voto pela rejeição da preliminar de nulidade do auto de infração.

**Mérito**

**1. Créditos Extemporâneos (9.1.1/9.1.2/9.1.3 do Relatório Fiscal)**

Inicialmente, revela-se imprescindível apresentar o necessário *distinguishing* para afastar, no presente caso, a aplicação da Súmula CARF nº 231, abaixo reproduzida:

SÚMULA CARF Nº 231

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 05/09/2025 – vigência em 16/09/2025

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

Acórdãos Precedentes: 9303-011.780, 9303-013.263, 9303-014.081.

Como se depreende do texto acima reproduzido, a Súmula CARF nº 231 somente apresenta como condicionante absoluta para a validade do direito ao crédito extemporâneo da Contribuição para o PIS e da Cofins a retificação de declarações **à época em que as contribuições eram informadas no DACON.**

Analisando os acórdãos precedentes, cujas ementas seguem abaixo reproduzidas, confirma-se que se trata da exigência de retificação das informações em DACON (e não EFD-Contribuições):

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

Ano-calendário: 2006

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. INCLUSÃO DE VALORES DE OUTRO TRIMESTRE-CALENDÁRIO. IMPOSSIBILIDADE.

Cada pedido de ressarcimento deverá referir-se a um único trimestre-calendário, de modo que devem ser excluídos os valores estranhos ao trimestre de que se quer o ressarcimento.

**CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACON NÃO RETIFICADO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.**

O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à apresentação dos Demonstrativos de Apuração (DACON) retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais, bem como das respectivas Declarações de Débitos e Créditos (DCTF) retificadoras.

COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS.

O frete na aquisição de insumos gera direito ao crédito.

(Processo nº 12965.000012/2007-08; Acórdão nº 9303-011780; sessão de 18/08/2021) (grifei)

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

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2009

**CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACON NÃO RETIFICADO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.**

O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à apresentação dos Demonstrativos de Apuração (DACON) retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais, bem como das respectivas Declarações de Débitos e Créditos (DCTF) retificadoras.

(Processo nº 11080.725590/2010-31; Acórdão nº 9303-013263; sessão de 13/04/2022) (grifei)

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

Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004

**CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACON NÃO RETIFICADO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.**

O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à apresentação dos Demonstrativos de Apuração (DACON) retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais, bem como das respectivas Declarações de Débitos e Créditos (DCTF) retificadoras.

**CRÉDITO. EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL (EPI). POSSIBILIDADE.**

Gera direito a crédito da contribuição não cumulativa a aquisição de equipamentos de proteção individual (EPI) essenciais para produção, exigidos por lei ou por normas de órgãos de fiscalização.

**CRÉDITOS. INSUMOS. NATUREZA. MATERIAIS DE LIMPEZA.**

Ao materiais de limpeza aplicados no processo que ocorre no ambiente de produção, onde se faz a assepsia dos caminhos que o produto percorre, guardam relação de essencialidade e relevância ao processo fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final, devendo-se reconhecer a natureza de insumos.

(Processo nº 10410.720523/2011-69; Acórdão nº 9303-014081; sessão de 20/06/2023) (grifamos)

No presente caso, a glosa dos créditos apropriados extemporaneamente tem como justificativa a ausência de retificação das informações na **EFD – Contribuições**, não atraindo a aplicação obrigatória da Súmula CARF nº 231.

Salienta-se a existência de julgamentos precedentes em que se discutiu a obrigatoriedade da aplicação da referida súmula quando se trata da necessidade – ou não – de retificação da EFD – Contribuições, resultando em *distinguishing* para afastar a sua aplicação. Nesse sentido, cita-se a Resolução nº 3101-000.651, cujo trecho abaixo se transcreve:

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

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

**Não ignoro a existência da aprovação da Súmula 231, publicada em 16/09/2025, que determina que o “aproveitamento de créditos extemporâneos da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins exige a apresentação de DCTF e Dacon retificadores, comprovando os créditos e os saldos credores dos trimestres correspondentes”. Todavia, a meu ver, a Súmula não se aplica ao presente caso, já que que a controvérsia envolve a “EFD-Contribuições”.**

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

(Processo nº 13136.720576/2023-06; Resolução nº 3101-000.618; Conselheira Relatora Laura Baptista Borges; unanimidade; sessão de 17/09/2025) (grifamos)

Isso posto, estando suficientemente demonstrado e fundamentado o *distinguishing* à Súmula CARF nº 231 no caso em análise, entendo pela ausência de obrigatoriedade da sua aplicação para decidir a controvérsia em debate.

Pois bem.

O artigo 3º, § 4º, da Lei nº 10.833/2003 admite que o crédito não aproveitado em determinado mês o seja nos meses subsequentes:

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

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

Em respeito ao comando legal, entendo que não se pode negar o direito ao crédito por decorrência de vícios em deveres instrumentais e formais, qual seja, a retificação da EFD Contribuições, caso se confira legitimidade aos créditos, mediante documentação contábil e fiscal de que o crédito foi devidamente apurado e se mostra, para tanto, líquido e certo, bem como não foi utilizado em duplicidade, ainda que registrado fora de época.

Com relação aos créditos extemporâneos, em razão da ausência de retificação das obrigações acessórias, nem a Autoridade Fiscal nem a DRJ apreciaram o mérito do direito

creditório, verificando (1) a efetividade das operações que deram origem ao crédito extemporâneo; (2) sua conformidade com a legislação de regência; (3) a observância do prazo decadencial de 5 anos e (4) o não aproveitamento do crédito em outros períodos.

Após a impugnação, a Recorrente apresentou laudo contábil elaborado pela Deloitte (fls. 6206/6227), para comprovar que (1) não houve aproveitamento de créditos em duplicidade, (2) o aproveitamento foi feito dentro do prazo decadencial de 05 anos e (3) os créditos foram apropriados pelos respectivos valores contábeis, sem correção monetária/juros.

Posteriormente, o Recurso Voluntário foi instruído com um segundo laudo contábil elaborado pelo Deloitte, denominado “Inspeção e vinculação técnica dos lançamentos contábeis aos créditos extemporâneos de PIS e COFINS questionados no Auto de Infração nº 15746-720.616/2022-78, baseados em registros contábeis e gerenciais disponibilizados pela Companhia” (fls. 13810/13837), para comprovar a natureza das despesas registradas extemporaneamente e sua vinculação com os respectivos documentos fiscais.

Em atenção às provas colacionadas aos autos pela Recorrente, o processo foi baixado em diligência pela Resolução CARF nº 3102-000.377, que assim determinou:

1)Em relação aos créditos extemporâneos, verifique (i) a ausência de transcurso do prazo de 05 (cinco) anos do aproveitamento dos referidos créditos; (ii) a inexistência de fruição dúplice; (iii) a ausência de correção monetária do crédito lançado/registrado a destempo; e (iv) seja atestado o elemento substancial de tais créditos, a fim de que seja analisada a existência de vinculação dos créditos extemporâneos com documentos fiscais de suporte, que legitimem o aproveitamento, considerando os laudos trazidos ao processo pela Recorrente. Deverá a Autoridade Fiscal apresentar relatório conclusivo que atenda aos itens acima indicados, independentemente do entendimento quanto à possibilidade ou não de utilização do crédito extemporâneo;

Em atendimento à Resolução em epígrafe, foi elaborado o Relatório Fiscal de Diligência, que, resumidamente, assim respondeu aos quesitos acima reproduzidos:

**1. Ausência de transcurso do prazo de 05 (cinco) anos do aproveitamento dos referidos créditos:**

O resultado da diligência apurou que 7 (sete) notas fiscais, que totalizam um valor de R\$ 4.301,91 de créditos da Contribuição ao PIS e da COFINS, estariam alcançadas pela prescrição quinquenal:

Data do Documento: Mês	PERÍODO LANCAMENTO: Mês	Base de Cálculo	Valor PIS SOMA	Valor COFINS SOMA
02/2011	10/2017	12.900,00	212,85	980,40
09/2011	10/2017	15.888,00	262,15	1.207,49
03/2012	10/2017	11.760,00	194,04	893,76
08/2012	10/2017	5.959,15	98,33	452,90
		<b>46.507,15</b>	<b>767,37</b>	<b>3.534,54</b>

**Anexo II - Relação de Notas Fiscais Escrituradas vs EFD-Contribuições.**

#	EFD CONTRIBUIÇÕES   DADOS NOTAS FISCAIS							CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS
	ITEM	COMPETÊNCIA	Nº NOTAS	EMISSÃO	VALOR ITEM	PIS	COFINS	PIS/COFINS
9.1.1	fev/11	7529	21/02/2011	12.900,00	212,85	980,40	1.193,25	out/17
9.1.1	set/11	14280	06/09/2011	6.730,00	111,05	511,48	622,53	out/17
9.1.1	set/11	14910	27/09/2011	9.158,00	151,11	696,01	847,12	out/17
9.1.1	ago/12	24254	08/08/2012	3.450,00	56,93	262,20	319,13	out/17
9.1.1	ago/12	24640	23/08/2012	1.263,21	20,84	96,00	116,85	out/17
9.1.1	ago/12	24642	23/08/2012	1.245,94	20,56	94,69	115,25	out/17
9.1.1	mar/12	277	14/03/2012	11.760,00	194,04	893,76	1.087,80	out/17

## 2. Inexistência de fruição dúlice:

Em resposta a esse quesito, a Autoridade Fiscal sustentou a impossibilidade de realizar o batimento entre o crédito tomado na forma de ajustes fora do período fiscalizado com o crédito extemporâneo tomado no período fiscalizado, uma vez que as escriturações não trariam informações sobre as operações que originaram todos esses ajustes.

Prossegue afirmando que *“para analisar a dupla tomada de crédito sobre as operações que deram origem aos créditos extemporâneos glosados no procedimento fiscal seria necessário efetuar o confronto direto das operações glosadas com as operações de todos os outros créditos tomados pela empresa, no entanto, conforme demonstrado, não há escrituração nas EFD-Contribuições das operações que deram origem aos ajustes de acréscimo de créditos ou de redução das contribuições devidas, assim como não há informações sobre as operações que deram origem aos créditos tomados sobre o ativo imobilizados, escriturados no registro F130.”*

Em sequência, conclui que *“a ausência de informações referentes a todas as operações que deram origem ao crédito total tomado nos períodos contemporâneos e posteriores às operações do crédito extemporâneo impossibilita a análise da dupla fruição do crédito extemporâneo glosado no procedimento fiscal nos itens 9.1.1, 9.1.2 e 9.1.3.”*

Em que pese a posição adotada pelo Relatório Fiscal de Diligência quanto à alegada impossibilidade de analisar a dupla fruição do crédito extemporâneo, é de se sopesar - principalmente quando se está diante de Auto de Infração - que a Recorrente apresentou laudo contábil elaborado pela Deloitte (fls. 6206/6227), para comprovar que (1) não houve aproveitamento de créditos em duplicidade, (2) o aproveitamento foi feito dentro do prazo prescricional, e (3) os créditos foram apropriados pelos respectivos valores contábeis, sem correção monetária/juros.

**Referido laudo teve como foco justamente a verificação da ocorrência de créditos em duplicidade**, uma vez que os créditos extemporâneos escriturados pela Recorrente, não tendo sido retificada a EFD - Contribuições dos períodos originais a que se referem as operações, poderia ocasionar o aproveitamento dos créditos em duplicidade.

Ao contrário do posicionamento adotado pela Autoridade Fiscal, a Deloitte, no laudo de fls. 6206/6227, afirma a total possibilidade de se fazer *“o confronto através de cruzamentos das obrigações acessórias da AMBEV para o período compreendido entre agosto de 2012 e dezembro de 2018 (período prescricional em comparação com o período objeto da*

*autuação), com a composição das notas fiscais que foram objeto de aproveitamento de créditos extemporâneos”, para fins de se averiguar a ocorrência ou não do aproveitamento dos créditos em duplicidade.*

Neste sentido, revela-se importante reproduzir o seguinte trecho extraído do referido laudo de fls. 6206/6227:

### III.3 VERIFICAÇÃO DA OCORRÊNCIA DE CRÉDITOS EM DUPLICIDADE.

Observamos que uma das infrações apontadas pela autoridade fiscalizadora, que motivou a lavratura do Auto de Infração e, conseqüentemente, ocasionou a glosa dos créditos extemporâneos escriturados pela Sociedade, foi a não retificação das EFD-Contribuições dos períodos originais a que se referem as operações, o que poderia ocasionar aproveitamento de créditos em duplicidade.

Portanto, **com o objetivo de se esclarecer a ocorrência (ou não) do aproveitamento de créditos em duplicidade**, para fins de inspeção das operações e valores contemplados nos **tópicos 9.1.1, 9.1.2 e 9.1.3** do Auto de Infração nº 15746-720.616/2022-78, **realizamos o confronto através de cruzamentos das obrigações acessórias da AMBEV** para o período compreendido entre agosto de 2012 e dezembro de 2018 (período prescricional em comparação com o período objeto da autuação), **com a composição das notas fiscais que foram objeto de aproveitamento de créditos extemporâneos.**

Neste sentido, analisamos todos os créditos registrados no período de 2012 a 2018 e realizamos o confronto com os créditos extemporâneos escriturados no período de agosto de 2017 a dezembro de 2018, para confirmar se os respectivos créditos foram ou não objetos de aproveitamento em duplicidade.

#### III.3.1 Metodologia de Análise

**Através do confronto de informações de todos os arquivos disponibilizados e extraídos da base de dados da RFB (Anexo I) e de todas as notas fiscais analisadas e que foram objetos de aproveitamento extemporâneo (Anexo II), disponibilizados pela AMBEV, os seguintes procedimentos foram realizados para fins de identificação de possíveis ocorrências de notas fiscais cujos créditos tenham sido ocasionalmente aproveitados em duplicidade:**

✓ Inspeção documental das composições dos créditos extemporâneos (tópicos 9.1.1, 9.1.2 e 9.1.3 do Auto de Infração), com o intuito de verificar a existência de base documental para justificar os créditos em referência, bem como identificar as respectivas operações, nota a nota e item a item;

✓ Tratamento e compilação dos arquivos referentes às EFD-Contribuições dos períodos de agosto/2012 a dezembro/2018;

✓ **Estratificação das notas fiscais referentes aos créditos extemporâneos escriturados no bloco M (M110 e M510) e também nos blocos A, C, D e F das respectivas obrigações fiscais acessórias, com os valores, descrição do bem ou**

**serviço, fornecedor, data de emissão, chave de acesso, entre outros dados, com o objetivo de possibilitar o confronto das operações, acompanhadas (ou não) de documento fiscal (despesas com aluguel etc.);**

✓ Exclusão das operações e respectivos créditos fiscais referentes a valores reconhecidos como incontroversos e recolhidos pela Sociedade no curso do Processo;

✓ **Confrontos – mês a mês, nota a nota e item a item – das notas fiscais e despesas lançadas de forma extemporânea nos períodos de 2017 e 2018, com as composições e valores disponibilizados pela equipe AMBEV, considerando o período de agosto/2012 a dezembro/2018, a fim de verificar o suporte documental e eventual ocorrência de lançamentos em duplicidade anteriormente ou posteriormente à escrituração dos créditos, no período objeto da autuação (até dezembro/2018).**

Nestes termos, ultrapassada a análise referente a possibilidade de aproveitamento de forma extemporânea, passamos a analisar a possibilidade de ocorrência de duplicidade no aproveitamento dos respectivos créditos questionados nos tópicos 9.1.1, 9.1.2 e 9.1.3 do Auto de Infração.

O referido laudo demonstra, passo a passo, como foi realizado o confronto da referida documentação, sendo instruído com as planilhas juntadas ao presente processo, tendo se chegado às seguintes conclusões:

#### **IV. CONCLUSÕES.**

Cumpramos inicialmente destacar que, observamos que as operações ora analisadas, cujos créditos foram aproveitados de forma extemporânea, encontram lastro documental (notas fiscais, contratos etc.) que suportam tais escriturações.

Assim, considerando tudo o que foi exposto, observadas as limitações de escopo e as premissas nas quais nos alicerçamos, é possível concluir que:

1) **Aproveitamento de créditos de forma extemporânea:** Nos termos da legislação e jurisprudência dominante vigente, verifica-se que a AMBEV não infringiu qualquer dispositivo legal ao reconhecer créditos não cumulativos do PIS e da COFINS de forma extemporânea, nos anos de 2017 e 2018, desde que certos, líquidos e sem qualquer irregularidade.

2) **Duplicidade no aproveitamento dos créditos extemporaneamente utilizados:** Após detida inspeção por meio de confrontos das obrigações acessórias da EFD-Contribuições do período de agosto/2012 a dezembro/2018, considerando a totalidade de 415.538 notas fiscais e operações (9.1.1, 9.1.2 e 9.1.3) analisadas, observamos a ocorrência imaterial de duplicidade de aproveitamento de créditos (25 notas fiscais, representando um crédito de PIS de R\$ 1.802,08 e R\$ 8.300,51 de COFINS), representando 0,0068% do total do crédito apropriado extemporaneamente. (grifei)

Portanto, em que pese o Relatório Fiscal de Diligência se posicionar pela impossibilidade de análise da dupla fruição do crédito extemporâneo glosado nos itens 9.1.1, 91.2 e 9.1.3 do Relatório Fiscal do Auto de Infração, entendo restar suficientemente comprovado pela Recorrente a inexistência de fruição dúplice, com exceção das 25 notas fiscais indicadas no laudo de fls. 6206/6227, representando 0,0068% do total do crédito apropriado extemporaneamente.

### **3. Ausência de correção monetária do crédito lançado/registrado a destempo:**

Em resposta a esse quesito, a Autoridade Fiscal afirma que *“Nas pesquisas realizadas, não foi constatado que o contribuinte tenha efetuado a correção monetária dos créditos extemporâneos glosados no procedimento fiscal.”*

Pois bem.

Antes de se adentrar na análise do elemento substancial do crédito, é relevante destacar que a ausência de retificação da EFD – Contribuição foi a motivação para a glosa dos créditos extemporâneos dos itens 9.1.1, 9.1.2 e 9.1.3 pela Autoridade Fiscal. A DRJ encampou o entendimento, conforme se demonstra pelo trecho do acórdão recorrido abaixo reproduzido:

Desse modo, **só será admissível o aproveitamento extemporâneo de créditos do PIS e da Cofins, regime não cumulativo, caso o contribuinte proceda à retificação das declarações e demonstrativos dos períodos de apuração correspondentes (DCTF, Dacon ou EFD-Contribuições, conforme aplicável), desde o período em que o crédito foi originado até o período em que será utilizado, ou requerido em pedido de ressarcimento.**

Não se trata de atribuir maior valor à forma do que ao conteúdo, em detrimento do direito, mas sim de se exigir o procedimento necessário à concretização do direito e à verificação da legitimidade do crédito postulado. (grifei)

Como já acima colocado, ao contrário desse posicionamento, entendo que não se pode negar o direito ao crédito por decorrência de vícios em deveres instrumentais e formais, qual seja, a retificação da EFD-Contribuições, caso se confira legitimidade aos créditos, mediante documentação contábil e fiscal de que o crédito foi devidamente apurado e se mostra, para tanto, líquido e certo, bem como não foi utilizado em duplicidade, ainda que registrado fora de época.

No caso concreto, entendo que resta demonstrado: (a) a observância do prazo decadencial de 5 anos, com exceção das 7 (sete) notas fiscais indicadas no Relatório Fiscal de Diligência; e (b) o não aproveitamento do crédito em outros períodos, excetuando-se as 25 notas fiscais indicadas no laudo de fls. 6206/6227, em relação as quais se constatou a fruição dúplice.

Passa-se, portanto, à análise do elemento substancial dos créditos, também objeto de quesito da diligência determinada através da Resolução CARF nº 3102-000.377:

**4. Atestar o elemento substancial dos créditos, a fim de que seja analisada a existência de vinculação dos créditos extemporâneos com documentos fiscais de suporte, que legitimem o aproveitamento, considerando os laudos trazidos no processo pela Recorrente.**

Em resposta a esse quesito, a Autoridade Fiscal analisou cada um dos itens 9.1.1, 9.1.2 e 9.1.3 do Relatório Fiscal do Auto de Infração, sendo que várias rubricas são objeto de análise pormenorizada nos tópicos seguintes deste voto.

Em relação ao **item 9.1.1** – Ajustes de Acréscimo de Créditos – Créditos Extemporâneos, o Relatório Fiscal de Diligência sustenta que *“se trata de operações acobertadas por documentos fiscais e/ou contratos, que deveriam ter sido escrituradas nos blocos de A, C, D ou F, conforme o caso, e não na forma de ajuste no bloco de apuração”* e faz o agrupamento da análise das operações referentes ao crédito extemporâneo tomado na forma de ajustes de acréscimo de créditos da seguinte forma:

- **GPO – Escritório Global de Compras:** entende que não há respaldo legal que ampare a tomada de créditos sobre os serviços classificados pela empresa como GPO, tomados na forma de ajuste de acréscimo de crédito extemporâneo na competência 10/2018, uma vez que o serviço tomado não se enquadra como insumo do processo produtivo da Recorrente, mesmo considerando o seu conceito contemporâneo definido pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

Transcreve-se trecho do Relatório Fiscal de Diligência, com o qual, neste ponto, manifesto a minha concordância, para manter a glosa com base no elemento substancial do crédito em análise:

Nos laudos apresentados não constam informações sobre essa operação (GPO – Escritório Global de Compras).

De acordo com o contrato às fls. 1966 e seguintes, essa despesa se refere a importação de serviços prestados pela empresa Anheuser-Busch InBev AS, sediada em Bruxelas.

A incidência das contribuições para o PIS e para a COFINS sobre a importação de serviços está regulada pela Lei 10.865/2004, que prevê o seguinte quanto a possibilidade de aproveitamento de crédito:

#### *DO CRÉDITO*

*Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos) (Regulamento) (Vide Lei Complementar nº 214, de 2025) Produção de efeitos*

*I - bens adquiridos para revenda;*

*II – bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes;*

*(grifei)*

Na tradução juramentada às fls. 1998 e seguintes, consta que o contrato firmado tem o seguinte objeto:

*Seção 1.3 Os Serviços a serem prestados pelo Provedor são resumidos da seguinte forma:*

*(i) Procedimento e políticas gerais da estratégia de aquisição: o Provedor fornecerá a estratégia geral de aquisição. Ele definirá o procedimento e as políticas de aquisição, incluindo o estabelecimento de procedimentos, diretrizes e políticas relacionadas a "Procurement Better World".*

*(ii) Conhecimento geral de aquisição, ferramentas e tecnologia: o Provedor será responsável por criar e gerenciar o conhecimento geral de aquisição e as ferramentas e tecnologia de aquisição. Ele fornecerá uma plataforma de colaboração onde todas as políticas de compras, procedimentos, treinamentos, conhecimento e comunicação serão armazenados e compartilhados.*

*(iii) Objetivos gerais de desempenho e alinhamento do negócio: o Provedor é responsável por gerenciar os objetivos gerais de desempenho e o alinhamento do negócio com os interessados da ABI e Ambev.*

*(iv) Inteligência de mercado: o Provedor é responsável por fornecer e compartilhar inteligência de mercado.*

*(v) Gestão de risco de commodities: o Provedor é responsável por revisar as exposições de risco de commodities e fazer recomendações de gestão de risco.*

*(vi) Engenharia de valor e inovação: o Provedor iniciará, quantificará e priorizará ideias de engenharia de valor.*

*(vii) Execução de aquisição: o Provedor será responsável por executar as atividades de aquisição para Gastos Centralizados. O Provedor é responsável por gerenciar o plano de execução de fornecimento, definir a estratégia de fornecimento, encontrar fornecedores, informar os fornecedores sobre os requisitos, negociar com os fornecedores, coletar amostras, selecionar fornecedores, assinar contratos-quadro com os fornecedores, gerenciar relacionamentos com fornecedores e gerenciar interrupções crônicas de fornecimento, etc.*

*(viii) Negociação e assinatura do contrato: Sujeito ao Artigo IV, o Provedor negociará e assinará contratos-quadro com os fornecedores por conta do Destinatário.*

Além dos contratos, empresa apresentou os DARF's referentes ao pagamento das contribuições para o PIS e para a COFINS sobre esse serviço importado (fls. 1996/1997) nos valores do crédito ajustado.

No entanto, a Lei 10.865/2004 possibilita a tomada de créditos sobre a importação de serviços, desde que tal serviço seja utilizado como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Mas, nesse caso, o serviço tomado não se enquadra como insumos do processo produtivo da empresa, pois não tem ligação com a produção, seja de forma direta ou mesmo indiretamente, e não atende aos pressupostos de essencialidade, relevância e importância definidos pelo STJ no julgamento do RE 1.221.170/PR, uma vez que a sua supressão não inviabiliza ou dificulta a produção e nem mesmo causa perda de qualidade dos produtos fabricados.

Diante disso, não há respaldo legal que ampare a tomada de créditos sobre os serviços classificados pela empresa como GPO, tomados na forma de ajuste de acréscimo de crédito extemporâneo na competência 10/2018.

- **Aluguel:** afirma que se refere ao pagamento de aluguéis à empresa BASTOS EMPREENDIMENTOS IMOBILIARIOS, CNPJ 12.052.347/0001-67; que apesar da Recorrente não ter apresentado os comprovantes financeiros referentes a esses pagamentos, foi confirmada a contabilização de todos os lançamentos acima na ECD – Escrituração Contábil Digital – do contribuinte; e que, por outro lado, no período fiscalizado consta no registro F100 a escrituração de pagamentos de aluguel referente a esse locador apenas a partir da competência entre 08/2018.

Em sua manifestação, a Recorrente não se posiciona sobre esse item.

- **Acordo Bônus e Acordo Logístico:** entende que os pagamentos se referem a *“descontos condicionais relacionados aos processos de distribuição e comercialização dos produtos fabricados, e não se tratam de insumos do processo produtivo, para que a tomada de crédito seja amparada pelo inciso II do art. 3.º da Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 e, por outro lado, também não há respaldo legal nos demais incisos desses artigos que ampare a tomada de créditos sobre esse tipo de operação.”*

No que se refere a este item, conforme será abordado em tópico “12. Créditos apurados sobre acordos logísticos (9.5.2 e 9.5.3 do Relatório Fiscal)”, adiante no presente voto, entendo ser legítimo o direito ao creditamento no que se refere ao elemento substancial do crédito, legitimando o aproveitamento do crédito extemporâneo.

- **Aquisições:** o Relatório Fiscal de Diligência aponta diversas irregularidades formais na tomada dos créditos extemporâneos, as quais entendo que não foram suficientemente afastadas pela Recorrente em sua manifestação, devendo ser mantidas as glosas sobre estes itens no tocante ao aproveitamento dos créditos extemporâneos, conforme trecho abaixo reproduzido do referido relatório:

Além disso, foi verificado que algumas NF-e referentes aos ajustes 9.1.1 – aquisições - já haviam sido escrituradas no bloco C, nas competências fiscalizadas e, para algumas dessas NF-e, a soma dos valores escriturados no bloco C sob o CST 56 com os valores informados na planilha da impugnação é superior ao valor total do documento fiscal (consultado no SPED), conforme demonstrado na planilha **NF-e COM DIF BC – 9.1.1 - BLOCO C**.

Foi verificado também que na planilha do item 9.1.1/aquisições constam várias NF-e em duplicidade, conforme demonstrado nas planilhas **NF-e REPETIDAS**.

Há também várias NF-e cuja base de cálculo é superior ao valor total do documento fiscal, conforme demonstrado na planilha **NF-e COM DIF BC**.

Além disso, durante o procedimento fiscal a empresa foi intimada a detalhar as operações que deram origem aos créditos tomados no registro F130(Termo de Intimação Fiscal n.º 07), e no confronto entre essas informações e as referentes ao item 9.1.1 ficou constatado que algumas NF-e foram informadas em duplicidade, conforme demonstrado na planilha **NF-e DUPLICIDADE F130**.

Totas as planilhas citadas constam no **ANEXO 9.1.1- AJUSTES DE ACRÉSCIMO EXTEMPORÂNEO – Aquisições**.

No tocante às notas fiscais que supostamente não se referem a operações realizadas pela Recorrente (**NFS de terceiros**), reputo legítimo o aproveitamento dos créditos extemporâneos quando se tratar de créditos tomados por empresas que foram incorporadas pela Recorrente, em relação às notas fiscais emitidas após a data da incorporação.

- **Serviços:** são vários os itens indicados no Relatório Fiscal de Diligência, conforme segue:

(i) NFS em que o tomador dos serviços não se trata da Recorrente, conforme planilha NFS de Terceiros – entendo pela impossibilidade do aproveitamento dos créditos extemporâneos, ressalvando quando se tratar de créditos tomados por empresas que foram incorporadas pela Recorrente, em relação às notas fiscais emitidas após a data da incorporação.

(ii) Edificações fora do prazo: o Relatório Fiscal de Diligência aponta que o crédito foi tomado fora do prazo e, no meu entendimento, não tendo a Recorrente afastado a conclusão fiscal de forma suficiente e comprovada, entendo pela impossibilidade do aproveitamento dos créditos extemporâneos.

(iii) NFS em duplicidade, conforme demonstrado na planilha NFS repetidas - entendo pela impossibilidade do aproveitamento dos créditos extemporâneos.

(iv) NFS em duplicidade com o F130, conforme demonstrado na planilha NFS duplicidade F130 - entendo pela impossibilidade do aproveitamento dos créditos extemporâneos.

(v) Dentre os serviços, o Relatório Fiscal de Diligência passa a relacionar a tomada de créditos extemporâneos sobre operações que, no entender da Autoridade Fiscal, não subsomem ao conceito de insumo, quais sejam:

(v.1) **Desembaraço Aduaneiro:** aduz o Relatório Fiscal de Diligência que “*conforme exposto no item 9.2.7 Relatório Fiscal do Auto de Infração, despesas com desembaraço aduaneiro não subsomem ao conceito de insumo*”.

Ocorre que, no que se refere a este item, conforme será abordado no tópico “6. Créditos relativos às despesas aduaneiras (8.2/9.2.7 do Relatório Fiscal)”, entendo ser legítimo o direito ao creditamento no que se refere ao elemento substancial do crédito, legitimando o aproveitamento do crédito extemporâneo.

(v.2) **Vigilância e Segurança:** aduz o Relatório Fiscal de Diligência que “*As despesas com serviço Vigilância e segurança, conforme exposto no item 9.2.7 do Relatório Fiscal do Auto de Infração, não compõem o conceito de insumos*”.

No que se refere a este item, conforme será abordado no tópico “3. Créditos apurados sobre serviços de segurança, vigilância, acompanhamento de rota e portaria (8.2/9.2.1/9.2.2/9.2.3/9.2.8 do Relatório Fiscal)”, nego o aproveitamento do crédito extemporâneo em decorrência do elemento substancial do crédito em análise.

(v.3) **Limpeza e mão de obra dos CDD:** o Relatório Fiscal de Diligência aduz que a Recorrente tomou crédito sobre despesas com limpeza dos CDD – Centro de Distribuição, bem como terceirização de mão de obra destinada aos CDD, conforme infere-se da análise da descrição apresentada no laudo 02 e dos documentos fiscais apresentados. Por entender que se trata de serviços que se enquadram no conceito de insumos, entendo ser legítimo o direito ao creditamento no que se refere ao elemento substancial do crédito, legitimando o aproveitamento do crédito extemporâneo.

Em relação ao **item 9.1.2**, o Relatório Fiscal de Diligência aponta a escrituração de NFS em duplicidade, devendo ser mantidas as respectivas glosas no tocante ao aproveitamento dos créditos extemporâneos.

No tocante às notas fiscais e CT-e supostamente de terceiros, reputo legítimo o aproveitamento dos créditos extemporâneos quando se tratar de créditos tomados por empresas que foram incorporadas pela Recorrente, em relação aos documentos emitidos após a data da incorporação.

No que se refere às transferências de mercadorias e produtos acabados entre os estabelecimentos da Recorrente, conforme será abordado no tópico “11. Frete de produtos acabados em operações entre estabelecimentos da mesma empresa e armazéns (9.4.5/9.4.6 do Relatório Fiscal)”, nego o aproveitamento do crédito extemporâneo em decorrência do elemento substancial do crédito em análise.

Em relação ao item 9.1.3, o Relatório Fiscal de Diligência esclarece que:

No Primeiro laudo apresentado, consta na fl. 19 a informação de que os créditos referentes à competência 09/2017 **não se tratam de aproveitamento**

**extemporâneo**, mas se referem à competência original das respectivas despesas. A denominação extemporânea se deu por erro.

Segundo o laudo, se trata de pagamentos contabilizados em setembro de 2017, efetuados a diversos locadores.

Segundo esse mesmo laudo, o crédito apropriado na competência 05/2018 se refere a operações realizadas nas competências 02, 03 e 04/2018, com a empresa R039 Extrema 2 Empreendimentos e Participações S/A.

Não foram apresentados os comprovantes financeiros desses pagamentos, mas foi confirmada a escrituração na ECD apresentada pelo contribuinte de todos os lançamentos contábeis apontados na impugnação.

A Recorrente, na manifestação ao referido Relatório Fiscal de Diligência, não tece maiores considerações.

Isso posto, após devidamente realizado o necessário *distinguishing* para afastar, no presente caso, a aplicação da Súmula CARF nº 231, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário neste tópico, para reverter a glosa dos créditos extemporâneos com fundamento único na ausência retificação das respectivas obrigações acessórias, em especial a EFD-Contribuições, e, no aspecto material referente ao elemento substancial do crédito, reverter a glosa sobre créditos extemporâneos apurados sobre: (a) acordos bônus e acordos logísticos; (b) despesas aduaneiras; (c) limpeza e mão de obra dos CDD – Centros de Distribuição; (d) notas fiscais e CT-e supostamente de terceiros, quando se tratar de créditos tomados por empresas que foram incorporadas pela Recorrente, em relação aos documentos emitidos após a data da incorporação; ressalvando a impossibilidade de apropriação dos créditos extemporâneos em relação às notas fiscais emitidas após o prazo decadencial de 05 (cinco) anos, conforme atestado pelo Relatório Fiscal de Diligência de fls. 17.916/17.986, bem como em relação às notas fiscais cuja fruição dúplice foi indicada no laudo de fls. 6.206/6.227.

## **2. Do Conceito de Insumos para a apuração dos créditos do PIS e da COFINS**

Cumpra esclarecer acerca do conceito de insumos a ser adotado na análise do aproveitamento de crédito da Contribuição ao PIS e da COFINS.

O aproveitamento de bens e serviços utilizados como insumo na produção ou na fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, para fins de creditamento e dedução dos respectivos valores da base de cálculo da contribuição ao PIS e à Cofins tem previsão nas Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003.

Ao editar as Leis nºs. 10.637/2002 e 10.833/2003, o legislador infraconstitucional relacionou uma série de bens e serviços que integram cadeias produtivas, colocando-os expressamente na condição de "geradores de créditos" de PIS e COFINS na sistemática da não cumulatividade. Contudo, faltou ao legislador infraconstitucional esclarecer o que se pode considerar como insumos para fins de aproveitamento no sistema da não-cumulatividade de PIS e COFINS.

O conceito de insumo no sistema da não cumulatividade das contribuições sociais foi objeto de larga discussão tanto neste tribunal administrativo quando no Poder Judiciário. Este Conselho Administrativo, de forma majoritária e à luz de uma interpretação histórica e teleológica dos referidos diplomas legais, adotava a interpretação do conceito de insumos considerando a sua essencialidade/necessidade para o processo produtivo da empresa ou para a prestação de serviço, em uma aproximação intermediária que não é tão ampla como da legislação do Imposto de Renda, nem tão restritiva como aquela veiculada pelas Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004.

No julgamento sob a sistemática dos recursos repetitivos do Recurso Especial nº 1.221.170/PR (Temas 779 e 780), o Superior Tribunal de Justiça adotou uma interpretação intermediária do aproveitamento do crédito, entendendo que a legislação identificou apenas um rol exemplificativo de créditos de insumos, e assentou o entendimento no sentido de que o conceito de insumo deve ser verificado de acordo com os critérios de essencialidade e relevância, considerando-se sua imprescindibilidade e importância para o desenvolvimento da atividade social.

O acórdão proferido foi assim ementado:

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 SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

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

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

4. Sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. (Resp n.º 1.221.170 PR (2010/02091150), Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho).

Portanto, de acordo o Superior Tribunal de Justiça, um determinado bem ou serviço pode ser considerado insumo tanto pelo critério da essencialidade como pelo critério da relevância, afastando-se, desse modo, aquele conceito restritivo de insumos enunciado pelas Instruções Normativas nºs 247/2002 e 404/2004.

Oportuno trazer à colação os fundamentos trazidos no voto da Min. Regina Helena Costa:

Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da essencialidade diz com 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. 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 aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Frisa-se que no referido julgamento foi reconhecida a ilegalidade das restrições impostas pelas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e SRF nº 404/2004, ao se fixar as seguintes teses:

**“É ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não cumulatividade da contribuição ao PIS e à Cofins, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.”**

**“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 a correta aplicação do conceito de insumo, há que observar a aplicação do “teste de subtração” proposto pelo Ministro Mauro Campbell Marques em seu Voto-Vogal no julgamento do RESP 1.221.170/PR, que consiste basicamente em verificar se, ao subtrair o item da atividade, esta permanece ou não sendo desenvolvida ou sua subtração implica substancial perda da qualidade do produto ou serviço:

VOTO-VOGAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. PERTINÊNCIA, ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA AO PROCESSO PRODUTIVO. APLICAÇÃO INDIRETA. POSSIBILIDADE. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. RITO DO ART. 543-C, DO CPC.

“(…)

**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.**

(…)”

Com a aplicação do referido método, é permitido visualizar e obter com clareza as particularidades de cada atividade exercida pelos contribuintes seja no processo produtivo, seja na prestação de serviços, identificando a imprescindibilidade de cada insumo na sua execução.

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

### **3. Créditos apurados sobre serviços de segurança, vigilância, acompanhamento de rota e portaria (8.2/9.2.1/9.2.2/9.2.3/9.2.8 do Relatório Fiscal)**

A fiscalização glosou os créditos relacionados aos serviços de vigilância, segurança e congêneres por considerar que estes não podem ser considerados insumos da atividade, conforme os seguintes trechos do relatório fiscal:

#### “9.2.1 CRÉDITOS APURADOS SOBRE SERVIÇOS DE VIGILÂNCIA

[...] Essa tomada de crédito não possui respaldo legal (e nem jurisdicional), tendo em vista que os serviços tomados não estão relacionados diretamente com o processo produtivo da empresa (insumos) e nem se tratam de itens imprescindíveis ou relevantes para ele (insumo do insumo). Inclusive, essa foi a conclusão em julgado recente do CARF, proferida por meio do Acórdão nº 3201-005.058 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 27 de fevereiro de 2019.

#### 9.2.2 CRÉDITOS APURADOS SOBRE MÃO DE OBRA MOTO AUDITOR

[...] Conforme NF solicitadas por amostragem, tais serviços se referem a acompanhamento de rota.

Esses serviços não compõem o processo produtivo e não se trata de serviços essencial ou relevante, cuja subtração importe na possibilidade da produção ou mesmo em perda de qualidade dos produtos fabricados.

#### 9.2.3 CRÉDITOS APURADOS SOBRE LOCAÇÃO, INSTALAÇÃO E MANUTENÇÃO DE CFTV E LOCAÇÃO DE ALARME

[...] Tal qual no item anterior, não se tratam de serviços pertinentes ao processo produtivo, cuja subtração importe na impossibilidade da produção ou implique em substancial perda de qualidade.

#### 9.2.8 CRÉDITOS APURADOS SOBRE SERVIÇO DE INVESTIGAÇÕES PARTICULARES, DETETIVES E CONGENERES

[...] No entanto, considerando que o serviço tomado não tem aplicação direta e nem mesmo indireta no processo produtivo da empresa, não há respaldo legal para essa tomada de créditos, que serão glosados por essa Auditoria Fiscal [...].”

Portanto, a fiscalização glosou despesas relativas a serviços de vigilância, vigia e escolta armada, e de portaria, sob o entendimento de não se tratar de insumo da atividade industrial da Recorrente (item 9.2.1), bem como os serviços denominados “mão de obra moto auditor” (acompanhamento de rota), que se assemelha à escolta armada para acompanhamento de carga (item 9.2.2).

Na mesma linha de raciocínio, foram glosadas despesas com serviços de locação, manutenção e instalação de CFTV – Circuito fechado de televisão; e sobre locação de alarme (item 9.2.3), bem como serviços de “investigações particulares, detetives e congêneres” (item 9.2.8).

A DRJ, encampando o entendimento adotado pela fiscalização, manteve a glosa dos créditos vinculados às despesas com os serviços de vigilância e segurança.

Ao refutar tais glosas em seu Recurso Voluntário, a Recorrente inclui no mesmo tópico *“as despesas com vigilância e segurança patrimonial que foram equivocadamente registradas como “serviços administrativos, recepcionistas, zelador e jardinagem” e foram*

*alocadas pela Autoridade Fiscal no item 9.2.5, bem como as despesas dessa mesma natureza que foram identificadas no item 8.2.”*

A Recorrente traz os seguintes esclarecimentos em seu recurso:

- O item 9.2.1 se refere à serviços sob o código 34.01 (“serviços de investigações particulares”) da LC 116/03, cuja descrição complementar da NFS indica se tratar de serviços de portaria.
- O item 9.2.2 além de tratar do serviço de moto auditor (escolta armada e ronda com moto que, por vezes, são contratados mediante contrato de locação de mão-de-obra), também inclui despesas com serviços de vigilância e segurança patrimonial em geral.
- O item 9.2.3 além de tratar dos contratos de locação e manutenção de equipamentos de Circuito Fechado de TV (CFTV), também inclui despesas com serviços de vigilância e segurança patrimonial em geral.
- O item 9.2.8 se refere à três notas fiscais cuja “descrição complementar” consta como “serviços de investigações particulares, detetives e congêneres”, contudo, a Recorrente identificou que se trata de serviços de portaria e conferência na cervejaria no Rio de Janeiro – semelhante à situação do item 9.2.1

Entendo que a decisão de piso não merece reparo nesse aspecto.

Considerando que a Recorrente industrializa e comercializa bebidas, entendo que os serviços de vigilância e segurança não podem ser considerados essenciais para o desenvolvimento de sua atividade econômica, não se enquadrando, portanto, no conceito de insumo.

Corroborando este entendimento, são inúmeros os precedentes do CARF:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

NÃO CUMULATIVIDADE. SERVIÇOS GERAIS E DE VIGILÂNCIA. AUSÊNCIA DE VINCULAÇÃO COM OS BENS E SERVIÇOS PRODUZIDOS. IMPOSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DOS CRÉDITOS.

Os dispêndios com serviços gerais e de vigilância não geram créditos na não cumulatividade do PIS e Cofins porque não podem ser vinculados, direta ou indiretamente, aos bens e serviços produzidos, já que estão associados à atividade empresarial como um todo.

(Processo nº 19311.720364/2011-95; Acórdão nº 3401002.084; Sessão de 29/11/2012)

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

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. ATIVIDADES INTERMEDIÁRIAS. IMPOSSIBILIDADE.

Não há possibilidade de creditamento em relação aos dispêndios com a contratação de serviços de limpeza, vigilância e manutenção predial e de equipamentos, bem como em relação aos materiais deles decorrentes, quando sua prestação se dá em atividades intermediárias da pessoa jurídica.”

(Processo nº 19311.720253/2017-74; Acórdão nº 3301-007.117; Sessão de 20 de novembro de 2019)

Vale destacar que os precedentes citados pela Recorrente no Recurso Voluntário dizem respeito a empresas transportadoras ou estacionamentos, atividades em que, dada a sua natureza, a vigilância e a segurança são essenciais e devem ser considerados como insumos.

Tais decisões, portanto, não se aplicam ao caso analisado.

Pelo exposto, voto pela manutenção das glosas dos créditos relacionados a despesas com serviços de segurança, vigilância, acompanhamento de rota, portaria e congêneres.

#### **4. Créditos relativos às despesas com serviços de manutenção e limpeza, e locação de máquinas (8.2/9.2.4/9.2.5/9.2.6 do Relatório Fiscal)**

Em atendimento à Resolução nº 107-000756 – 17ª Turma/DRJ07, foi elaborado Relatório Fiscal que, sobre os itens 9.2.4 e 9.2.5, assim se posicionou:

##### **1) 9.2.4 CRÉDITOS APURADOS SOBRE SERVIÇOS DE HOSPEDAGEM, VIAGENS E TAXI**

Destarte, solicito que seja feita uma revisão da referida planilha (ANEXO VII), revertendo apenas as glosas que possam ser **efetivamente vinculadas à manutenção de equipamentos da produção**, e cujos créditos não tenham sido aproveitados anteriormente.

Inicialmente deve ser esclarecido que a classificação dos serviços como SERVIÇOS HOSPEDAGEM, VIAGENS E TAXI teve origem na descrição complementar informada pela empresa no registro A170 das EFDContribuições, conforme informações contidas no anexo VII.

Analisando as Notas Fiscais de Prestação de Serviços apresentadas junto à impugnação, complementadas no atendimento ao Termo de Intimação Fiscal n.º 01, constatou-se que **os serviços glosados estão relacionados à assistência técnica de equipamentos das unidades fabris.**

No entanto, **a empresa não logrou êxito em apresentar uma pequena quantidade de NFPS para análise e, além disso, para outras 04 NFPS ou o serviço prestado não se refere ao processo produtivo ou não foi discriminado no documento fiscal**, conforme documentos fiscais listados no anexo **9.2.4 – Créditos Apurados sobre serviços de Hospedagem, Viagens e Táxi.**

Diante disso, dos créditos glosados no item 9.2.4 do Relatório Fiscal restaram não comprovados apenas os valores abaixo, referentes a essas NFPS:

(...)

As planilhas a seguir demonstram o resumo das glosas referentes ao item 9.2.4 – Créditos Apurados sobre Serviços de Hospedagem, viagens e taxi:

PIS				
Competência	CRÉDITO GLOSADO	CRÉDITO REF NFPS NÃO APRESENTADAS	CRÉDITO REF A OUTROS SERVIÇOS	CRÉDITO COMPROVADO PELAS NFPS APRESENTADAS (MANUTENÇÃO MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS)
jul/17	1.894,76	20,76		1.874,00
ago/17	2.154,76		14,43	2.140,33
set/17	806,64			806,64
out/17	1.743,04			1.743,04
nov/17	1.092,47			1.092,47
dez/17	3.403,86		41,91	3.361,95
jan/18	1.658,88			1.658,88
fev/18	2.035,41	1,84		2.033,57
mar/18	2.216,27			2.216,27
abr/18	2.576,59	5,53		2.571,06
mai/18	2.749,86			2.749,86
jun/18	3.343,78			3.343,78
jul/18	3.324,82	25,75		3.299,07
ago/18	3.056,76	8,66		3.048,10
set/18	3.252,02			3.252,02
out/18	2.442,15		99,00	2.343,15
nov/18	2.325,27			2.325,27
dez/18	1.944,47	139,25	112,20	1.693,02
	<b>42.021,81</b>	<b>201,80</b>	<b>267,54</b>	<b>41.552,48</b>

COFINS				
Competência	CRÉDITO GLOSADO	CRÉDITO REF NFPS NÃO APRESENTADAS	CRÉDITO REF A OUTROS SERVIÇOS	CRÉDITO COMPROVADO PELAS NFPS APRESENTADAS (MANUTENÇÃO MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS)
jul/17	8.727,20	95,58		8.631,62
ago/17	9.924,93		66,46	9.858,47
set/17	3.715,42			3.715,42
out/17	8.028,56			8.028,56
nov/17	5.031,98			5.031,98
dez/17	15.677,94		193,02	15.484,92
jan/18	7.640,34			7.640,34
fev/18	9.374,34	8,49		9.365,85
mar/18	10.207,41			10.207,41
abr/18	11.867,19	25,48		11.841,71
mai/18	12.665,83			12.665,83
jun/18	15.400,99			15.400,99
jul/18	15.313,38	118,65		15.194,73
ago/18	14.079,20	39,90		14.039,30
set/18	14.978,80			14.978,80
out/18	11.248,53		456,00	10.792,53
nov/18	10.709,69			10.709,69
dez/18	8.957,01	642,34	516,80	7.797,87
	<b>193.548,74</b>	<b>930,44</b>	<b>1.232,28</b>	<b>191.386,02</b>

## 2) 9.2.5 CRÉDITOS APURADOS SOBRE SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS, RECEPCIONISTA, ZELADOR E JARDINAGEM

Dessa forma, deverão ser destacados na planilha ANEXO VIII – SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS, RECEPCIONISTA, ZELADOR E JARDINAGEM, aquelas notas que **podem ser efetivamente relacionadas ao serviço de armazenagem**, e cujos créditos não tenham sido aproveitados anteriormente.

Como já esclarecido no item anterior, a auditoria fiscal tomou por base as informações escrituradas nas EFD-Contribuições, tendo as glosas sido efetuadas

com base na natureza dos serviços informados na descrição complementar, que nesse caso foram informados como serviços administrativos, recepcionistas, zelador e jardinagem.

Da análise das NFPS apresentadas às fls. 4.937/5068 ficou constatado que apenas 02 NFPS se refere a serviços de movimentação interna de carga em armazém.

No mais, há algumas outras operações que também compõem o processo produtivo da empresa, como serviços de caldeira, instalação e manutenção de equipamentos.

As demais operações se referem a serviços de portaria, recepcionista, zelador, serviços de eficiência energética, etc, que não subsomem ao conceito de insumos para a tomada de créditos, mesmo considerando o conceito ampliado definido pelo STJ.

**Referente a esse item, a escrituração de muitas NFPS se deu de forma fracionada, conforme demonstra o exemplo abaixo, sendo que no caso foram glosados apenas os serviços administrativos, recepcionista, zelador e jardinagem, que não tem pertinência com o processo produtivo da empresa, ou seja, houve glosa parcial dos créditos tomados referentes à NF, cuja análise foi efetuada com base nos dados escriturados nas EFDContribuições pela empresa (descrição complementar dos serviços).**

NOTA FISCAL-FATURA DE SERVIÇOS		FATURA (VALOR)		Nº DOC. COBRANÇA	VENCIMENTO	1ª VIA - CLIENTE
ADILIS WORK SOLUTIONS EIRELI EPP		55.694,75		000266	01/07/2019	
NOTA FISCAL - PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS		DESCONTO DE COND. ESPECIAIS:		% SOBRE:	ATE:	
ADILIS WORK SOLUTIONS EIRELI EPP		USUÁRIO DOS SERVIÇOS:		CEP:		
Av. São da Sabedoria, 130 - Sala 05 - Centro - Pólis/Barão de São João - RJ		ENDEREÇO:		28680-000		
C.N.P.J. Nº 27.911.478/0001-02 - INSCRIÇÃO MUNICIPAL Nº 34.204.275		MUNICÍPIO:		ESTR:		
OPERAÇÃO:		CACHOEIRAS DE MACACU				
DATA DE EMISSÃO:		C.N.P.J.:		INSCR. EST.:		
09/11/2018		07.526.557/0048-17		INSCR. MUN.:		
ESTÁ NOTA FISCAL-FATURA DE SERVIÇOS EMITIDA EM 3 VIAS SUBSTITUÍDA FATURA PARA TODOS OS EFEITOS LEGAIS E DISPENSA O COPIADOR CONFORME LEGISLAÇÃO EM VIGOR.		VALOR POR EXTENSO:		Cincoenta e Cinco Mil, Seiscentos e Noventa e Quatro Reais e Vinte e Cinco Centavos		
		EMITIMOS PARA COBERTURA DA PRESENTE, O RESPECTIVO BOLETO DE COBRANÇA, CUJO PAGAMENTO DEVERÁ SER FEITO À ADILIS WORK SOLUTIONS EIRELI EPP, OU À SUA ORDEM NA PRAÇA DE VENCIMENTOS INDICADOS.				
DISCRIMINAÇÃO DOS SERVIÇOS					PREÇO TOTAL	
SERVIÇOS DE LIMPEZA					61.779,55	
DEDUÇÃO DE INSS REF A IN RFB 971/09 ART 122 INCISO III						
INSUMOS R\$ 49.425,64						

Escrituração dessa NFPS na EFD-Contribuição:

Comp	Número do documento de A100	Descrição do Item de Itens	Descrição complementar	Base de cálculo PIS/COFINS	Valor do PIS/PASEP	Valor da COFINS
11/2018	000000266	LIMPEZA, MANUTENÇÃO E CONSERVAÇÃO DE VIAS E LOGRAD	MAO DE OBRA AUX. DE LIMPEZA 1º TURNO	18.637,74	307,52	1.416,47
11/2018	000000266	LIMPEZA, MANUTENÇÃO E CONSERVAÇÃO DE VIAS E LOGRAD	MAO DE OBRA AUX. DE LIMPEZA 2º TURNO	2.421,70	39,96	184,05
11/2018	000000266	LIMPEZA, MANUTENÇÃO E CONSERVAÇÃO DE VIAS E LOGRAD	MAO DE OBRA AUXILIAR DE JARDINAGEM	11.264,76	185,87	856,12
11/2018	000000266	LIMPEZA, MANUTENÇÃO E CONSERVAÇÃO DE VIAS E LOGRAD	MAO DE OBRA JARDINEIRO	4.025,34	66,42	305,93
11/2018	000000266	LIMPEZA, MANUTENÇÃO E CONSERVAÇÃO DE VIAS E LOGRAD	MAO DE OBRA SUPERVISOR ADM	5.494,87	90,67	417,61
11/2018	000000266	LIMPEZA, MANUTENÇÃO E CONSERVAÇÃO DE VIAS E LOGRAD	MAO DE OBRA TRATORISTA	3.540,07	58,41	269,05
11/2018	000000266	LIMPEZA, MANUTENÇÃO E CONSERVAÇÃO DE VIAS E LOGRAD	MAO DE OBRA ZELADOR	3.477,98	57,39	264,33
11/2018	000000266	LIMPEZA, MANUTENÇÃO E CONSERVAÇÃO DE VIAS E LOGRAD	SERV. DE LIMPEZA GERAL EQUIPAMENTO	12.917,09	213,13	981,70
				61.779,55	1.019,37	4.695,26

Itens glosados:

Descricao complementar	Valor total do item	Base de cálculo COFINS	Valor da COFINS	Base de cálculo PIS/PASEP	Valor do PIS/PASEP
MAO DE OBRA AUXILIAR DE JARDINAGEM	11.264,76	11.264,76	856,12	11.264,76	185,87
MAO DE OBRA JARDINEIRO	4.025,34	4.025,34	305,93	4.025,34	66,42
MAO DE OBRA ZELADOR	3.477,98	3.477,98	264,33	3.477,98	57,39
	<b>18.768,08</b>	<b>18.768,08</b>	<b>1.426,38</b>	<b>18.768,08</b>	<b>309,68</b>

Levando em conta essas considerações, além da armazenagem, objeto específico desse quesito, na análise das NFPS apresentadas em relação ao item 9.2.5 foram identificadas operações que respaldam a tomada de créditos, como instalação e operação de equipamentos, nos valores a seguir:

(...)

As planilhas a seguir demonstram o resumo das glosas referentes a esse item, conforme Anexo 9.2.5 – Créditos Apurados sobre Serviços Administrativos, Recepcionista, Zelador e Jardinagem:

(...) (grifei)

Por sua vez, segue o seguinte trecho do Recurso Voluntário:

#### **IV.3.2 Créditos relativos às despesas com serviços de manutenção e limpeza, e locação de máquinas – itens 8.2.17, 9.2.4, 9.2.5 e 9.2.6**

123. A Recorrente esclareceu em sua Impugnação que as despesas agrupadas no item 9.2.4 dizem respeito à manutenção de máquinas e equipamentos, no 9.2.5 se referem às despesas com vigilância e segurança patrimonial, armazenamento, manutenção de equipamentos e limpeza, e o item 9.2.6 trata de despesas com locação de veículos e máquinas, bem como manutenção de equipamentos.

124. Ainda, a Recorrente incluí para defesa neste tópico as despesas dessa mesma natureza que foram identificadas no item 8.2.

125. Quanto ao item 9.2.4, a Autoridade Fiscal reconheceu no Relatório de Diligência Fiscal que, majoritariamente, as NFS apresentadas na Impugnação e complementadas no atendimento ao Termo de Intimação Fiscal n.º 01, estão relacionados à assistência técnica de equipamentos das unidades fabris. Ressalta que uma pequena quantidade de notas fiscais não foi apresentada e em quatro outras o serviço prestado não se refere ao processo produtivo ou não foi discriminado no documento fiscal.

126. No complemento à Impugnação, a Recorrente aproveitou a oportunidade para juntar as notas fiscais ainda não apresentadas.

127. Considerando que as despesas com manutenção periódica dos ativos produtivos da pessoa jurídica são passíveis de creditamento, **acertadamente o v. acórdão reverteu quase a totalidade da glosa do item 9.2.4, restando apenas algumas notas que não foram localizadas pela Recorrente - que serão objeto de pagamento ao final do processo.**

128. Em relação ao item 9.2.5, Autoridade Fiscal reconhece no Relatório de Diligência Fiscal que além da armazenagem, na análise das NFPS apresentadas em relação ao item 9.2.5, foram identificadas operações que respaldam a tomada de créditos, como instalação e operação de equipamentos.

129. Nesse caso, há um reconhecimento expresso pela Autoridade Fiscal quanto a legitimidade de parcela dos créditos apropriados sobre os serviços de instalação e manutenção de ativos utilizados no processo produtivo, em linha com os argumentos já ratificados para o item 9.2.4., bem como o reconhecimento tácito quanto ao enquadramento como insumo dos serviços de limpeza e armazenagem. Isso porque, apesar das conclusões da Autoridade Fiscal mencionar apenas os serviços de instalação e manutenção, ao explicar o procedimento adotado em sua nova análise, utiliza exemplo de nota fiscal cuja descrição complementar indicava despesas com limpeza em geral e limpeza de máquinas, bem como as notas de armazenagem.

**130. De outro lado, a Autoridade Fiscal indica que identificou operações se referem a serviços que entende não se subsumir ao conceito de insumo, tais quais jardinagem, portaria, zelador não podem ter o mesmo tratamento, pois se desenvolvem ao largo do processo de produção, nas áreas administrativas e comerciais.**

131. Diante disso, **o v. acórdão reverteu parcela dos créditos glosados.**

132. Entretanto, todo o crédito glosado no item 9.2.5 deverá ser revertido, pois todas as despesas se referem aos serviços de manutenção, limpeza e armazenagem, tendo sido cometido um equívoco pela Autoridade Fiscal em sua análise.

133. No Relatório da Diligência Fiscal, a Autoridade Fiscal afirma que a escrituração das notas fiscais se deu de forma fracionada, sendo que no caso foram glosados apenas os serviços administrativos, recepcionista, zelador e

jardinagem, que não tem pertinência com o processo produtivo da empresa, ou seja, houve glosa parcial dos créditos tomados referentes à NF, cuja análise foi efetuada com base nos dados escriturados nas EFD Contribuições.

134. No entanto, a escrituração fracionada foi um erro da Recorrente, pois conforme pode ser identificado nas notas fiscais juntadas no Anexo 9.2.5 da Impugnação, as descrições constantes nas notas deixam claro que as prestações são exclusivamente de serviços de limpeza e manutenção de máquinas e equipamentos.

135. Esse é o caso do próprio exemplo indicado pela Autoridade Fiscal. Apesar de estar escriturada na EFD Contribuições de forma fracionada, a descrição complementar demonstra que se trata exclusivamente de serviços de limpeza:

ADILIS WORK SOLUTIONS EIRELI EPP		NOTA FISCAL - PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS	
ADILIS WORK SOLUTIONS EIRELI EPP Av. São Sebastião, 130 - Sala 10 - Centro - Ribeirão de São José - Cap. 12.175-000 C.N.P.J. Nº 27.811.478/0001-02 - INSCRIÇÃO MUNICIPAL Nº 34.204.275		OPERAÇÃO DATA DE EMISSÃO: 09/11/2018	
NOTA FISCAL-FATURA DE SERVIÇOS Nº <b>000266</b>	FATURA (VALOR) 55.874,25	Nº DOC. COBRANÇA 000266	VENCIMENTO 01/07/2019
DESCONTO DE COND. ESPECIAIS:		% SOBRE:	ATE:
USUÁRIO DOS SERVIÇOS: AMBEV SA ENDEREÇO: RDD RJ-122, 35000, KM35 MUNICÍPIO: CACHOEIRAS DE MACACU PRAÇA DE PAGAMENTO: C.N.P.J.: 07.526.557/0068-17		CEP: 00000	INSCR. EST: INSCR. MUN:
VALOR POR EXTENSO: Cinquenta e Cinco Mil, Seiscentos e Noventa e Quatro Reais e Vinte e Cinco Centavos		EMITIMOS PARA COBERTURA DA PRESENTE, O RESPECTIVO BOLETO DE COBRANÇA, CUJO PAGAMENTO DEVERÁ SER FEITO À ADILIS WORK SOLUTIONS EIRELI EPP, OU À SUA ORDEM NA PRAÇA DE VENCIMENTOS INDICADOS.	
DISCRIMINAÇÃO DOS SERVIÇOS			PREÇO TOTAL
SERVIÇOS DE LIMPEZA DEDUÇÃO DE INSS-REF A IN RFB 971/09 ART 122 INCISO III INSSUNDS RN 49.423,64			61.779,55

Escrituração dessa NFPS na EFD-Contribuição:

Comp	Número do documento de A100	Descrição do Item de Itens	Descrição complementar	Base de cálculo PIS/COFINS	Valor do PIS/PASEP	Valor da COFINS
11/2018	000000266	LIMPEZA, MANUTENÇÃO E CONSERVAÇÃO DE VIAS E LOGRAD	MAO DE OBRA AUX. DE LIMPEZA 1º TURNO	18.637,74	307,52	1.416,47
11/2018	000000266	LIMPEZA, MANUTENÇÃO E CONSERVAÇÃO DE VIAS E LOGRAD	MAO DE OBRA AUX. DE LIMPEZA 2º TURNO	2.421,70	39,96	184,05
11/2018	000000266	LIMPEZA, MANUTENÇÃO E CONSERVAÇÃO DE VIAS E LOGRAD	MAO DE OBRA AUXILIAR DE JARDINAGEM	11.264,76	185,87	856,12
11/2018	000000266	LIMPEZA, MANUTENÇÃO E CONSERVAÇÃO DE VIAS E LOGRAD	MAO DE OBRA JARDINEIRO	4.025,34	66,42	305,63
11/2018	000000266	LIMPEZA, MANUTENÇÃO E CONSERVAÇÃO DE VIAS E LOGRAD	MAO DE OBRA SUPERVISOR ADM	5.494,87	90,67	417,61
11/2018	000000266	LIMPEZA, MANUTENÇÃO E CONSERVAÇÃO DE VIAS E LOGRAD	MAO DE OBRA TRATORISTA	3.540,07	58,41	269,05
11/2018	000000266	LIMPEZA, MANUTENÇÃO E CONSERVAÇÃO DE VIAS E LOGRAD	MAO DE OBRA ZELADOR	3.477,88	57,39	264,33
11/2018	000000266	LIMPEZA, MANUTENÇÃO E CONSERVAÇÃO DE VIAS E LOGRAD	SERV. DE LIMPEZA GERAL EQUIPAMENTO	12.917,09	213,13	981,70
				<b>61.779,55</b>	1.019,37	4.695,26

136. Esta situação ocorre com todas as notas fiscais. Nesse sentido, a Recorrente rememora que todas as notas fiscais cujo crédito foi glosado no item 9.2.5 já foram juntadas à Impugnação, sendo possível este E. CARF fazer uma nova análise. Veja-se mais um exemplo:

(...)

139. Quanto ao item 9.2.6, a Recorrente esclareceu que também cometeu um equívoco na escrituração e se tratava de despesas com locação e manutenção de máquinas e equipamentos utilizados na sua produção.

140. Tendo em vista esse cenário, o v. acórdão reverteu quase a totalidade da glosa do item 9.2.6, excetuando-se apenas duas notas fiscais 30095 (PA 08/2018) e 30656 (PA 09/2018) que não teriam sido apresentadas pela Recorrente.

141. Nesse ponto, a Recorrente informa que localizou as notas 30095 e 30656 (Doc. 03), requerendo, nesse sentido o seu recebimento e reversão da respectiva glosa.

142. Quanto ao item 8.2, a Recorrente ratifica que o v. acórdão incorreu em erro ao indicar que se trata de créditos extemporâneos, conforme bem esclarecido no tópico III.1. Assim, considerando que os créditos glosados no item 8.2 também incluem despesas com serviços de limpeza e manutenção, bem como locação de máquinas, cujo mérito foi acolhido pelo v. acórdão, a Recorrente também requer a reversão da glosa.

É o que passo a apreciar.

Em relação às glosas correspondentes ao item 9.2.4, a própria Recorrente sustenta que o acórdão recorrido reverteu a sua quase totalidade, “restando apenas algumas notas que não foram localizadas pela Recorrente - *que serão objeto de pagamento ao final do processo.*”

No tocante ao item 9.2.5, entendo que não assiste razão à Recorrente, tendo sido demonstrado no Relatório de Diligência resultado da Resolução nº 107-000756 – 17ª Turma/DRJ07 que as glosas foram realizadas a partir da escrituração fracionada das notas fiscais, ou seja, com base nos dados escriturados na EFD Contribuições, tendo sido glosados apenas serviços que não se subsomem ao conceito de insumos, tais como jardinagem, portaria e zeladoria.

A Recorrente apenas alega que “*a escrituração fracionada foi um erro*” e tenta justificar alegando que a descrição complementar das notas fiscais indicaria se tratar de serviços de limpeza, sem comprovar, contudo, o motivo pelo qual o fracionamento de tais serviços, por ela própria escriturado na EFD-Contribuições, estaria incorreto.

Frisa-se que as glosas se basearam na escrituração fracionada das notas fiscais realizada pela própria Recorrente, ou seja, com base nos dados escriturados na EFD Contribuições, tendo sido glosados apenas serviços que não se subsomem ao conceito de insumos, tais como jardinagem, portaria e zeladoria.

Isso posto, concordo com as glosas mantidas pelo acórdão recorrido em relação ao item 9.2.5 do Relatório Fiscal.

Relativamente ao item 9.2.6, acórdão recorrido reverteu quase a totalidade da glosa, excetuando-se apenas duas notas fiscais 30095 (PA 08/2018) e 30656 (PA 09/2018) que não teriam sido apresentadas pela Recorrente. Contudo, por ocasião da interposição do Recurso Voluntário, a Recorrente trouxe aos autos as referidas notas fiscais.

A Resolução CARF nº 3102-000.377, que determinou a realização da diligência pela Unidade de Origem, requereu, dentre outros, que “2) *Em relação às notas fiscais n.º 30095 e 30656, informe se os serviços de limpeza se referem à limpeza e manutenção de máquinas e equipamentos e se os demais requisitos legais exigidos para tal modalidade de creditamento foram observados, com a apresentação de relatório conclusivo;*”

Sobre esse ponto, assim consta do Relatório de Diligência:

**2) Em relação às notas fiscais n.º 30095 e 30656, informe se os serviços de limpeza se referem à limpeza e manutenção de máquinas e equipamentos e se os demais requisitos legais exigidos para tal modalidade de creditamento foram observados, com a apresentação de relatório conclusivo;**

Essas NFPS-e se referem a serviços tomados da empresa HEXIS CIENTIFICA LTDA, CNPJ 53.276.010/0001-10, com situação regular junto ao CNPJ – Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas.

A NF 30095 se refere a MAN PREV E RELAT CONFOR ESPECTROFOTOMETROS UV EXTERNO e a NF 30656 a MANUTENCAO DE EQUIPAMENTOS PARA LABORATORIO.

Ou seja, se trata de serviços ligados ao sistema produtivo da empresa, que atendem aos critérios para aproveitamento de crédito.

Sendo assim, acolho o resultado da diligência conforme acima reproduzido, para reverter a glosa dos créditos relativos às notas fiscais nºs 30095 e 30656 (objeto da glosa do item 9.2.6 do Relatório Fiscal de Auto de Infração).

Já no que se refere às alegações da Recorrente quanto ao item 8.2 neste tópico, entendo que não lhe assiste razão, uma vez não estar comprovada a glosa, no referido item, de despesas com serviços de limpeza e manutenção e tampouco locação de máquinas. Por oportuno, transcrevo as conclusões do Relatório da Diligência realizada a partir da Resolução CARF nº 3102-000.377, quanto ao item 8.2:

Da análise das informações constantes nessa planilha foi constatado que, conforme demonstrado no **ANEXO 8.2 – Ajustes de Regularização C/C:**

- Houve a apropriação de crédito em duplicidade com a escrituração dos documentos Fiscais nos blocos C e D;

- Houve a apropriação de crédito sobre Vigilância e Portaria, o que, conforme exposto no relatório fiscal do Auto de Infração, está em desacordo com a legislação;
- Houve a apropriação de crédito sobre despesas aduaneira, o que, conforme exposto no relatório fiscal do Auto de Infração, também está em desacordo com a legislação;
- Houve a apropriação de crédito na competência 07/2017 sobre transações efetuadas entre 09/2016 e 07/2017, ou seja, houve o aproveitamento extemporaneamente de crédito;
- Além de tudo isso, a maioria das operações se referem a serviços, mas não foi possível verificar o tomador, tendo em vista que os documentos fiscais não constam no processo.

Resumo dos valores apresentados na planilha 8\_2\_Regularização\_CC:

Descrição	Base de Cálculo	Crédito PIS	Crédito COFINS
Crédito Demonstrado na planilha	2.416.333,01	39.783,81	183.439,35
NF Duplicidade Bloco C/extemporâneo	23.597,10	389,35	1.793,38
Duplicidade bloco C	127,80	2,11	9,71
NF Duplicidade Bloco D/extemporâneo	430,67	7,11	32,73
Vigilância e Portaria	579.348,63	9.559,25	44.030,50
Vigilância e Portaria/Extemporâneo	20.332,19	335,48	1.545,25
Despesas Aduaneiras/extemporâneo	38,18	0,63	200,19
Crédito Extemporâneo	115.801,62	1.825,04	8.401,67
<b>Direito Creditório comprovado</b>	<b>1.676.656,82</b>	<b>27.664,84</b>	<b>127.425,92</b>

Isso posto, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário neste tópico, tão somente para reverter a glosa dos créditos relativos às notas fiscais nºs 30095 e 30656 (objeto da glosa mantida no item 9.2.6 do Relatório Fiscal de Auto de Infração).

#### **5. Créditos relativos às despesas com locação de veículos (9.5.1 do Relatório Fiscal)**

Esta Conselheira Relatora, com base em precedentes deste Conselho, inclusive da Câmara Superior de Recursos Fiscais, recorrentemente proferia seus votos no sentido de reconhecer o direito dos contribuintes ao aproveitamento de créditos de PIS e COFINS sobre despesas com aluguel de veículos utilizados na atividade econômica desenvolvida, por serem equivalentes a máquinas.

No entanto, a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais aprovou a Súmula nº 190 do CARF, que veda o aproveitamento de créditos de PIS/COFINS sobre despesas com locação de veículos de transporte de carga ou de passageiros:

Súmula CARF nº 190

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024 – vigência em 27/06/2024.

Para fins do disposto no art. 3º, IV, da Lei nº 10.637/2002 e no art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/2003, os dispêndios com locação de veículos de transporte de carga ou de passageiros não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.415; 9303-014.369; 9303-013.956.”

Sendo assim, curvo-me ao entendimento que prevaleceu no âmbito deste Conselho para, com fundamento no artigo 114, §12, inciso II, c/c artigo 123, §4º, do RICARF, votar no sentido de manter a glosa dos créditos.

#### **6. Créditos relativos às despesas aduaneiras (8.2/9.2.7 do Relatório Fiscal)**

A Autoridade Fiscal glosou os créditos relacionados a despesas aduaneiras sob o entendimento de que *“esses serviços não são insumos do processo produtivo, nem indiretamente, haja vista que não são essenciais ou relevantes para ele, uma vez que a supressão não causa impossibilidade da produção e nem perda de qualidade dos produtos fabricados, portanto, não geram direito a crédito”*. Argumenta ainda que *“não há previsão legal autônoma de creditamento, seja nas Leis 10.637/2002, 10.833/2003, ou mesmo na Lei 10.865/2004”*. Cita a Solução de Divergência COSIT nº 07/2012.

Em sua Impugnação, a Recorrente se insurgiu contra as referidas glosas e esclareceu se tratar de despesas com armazenagem, movimentação de cargas e descarregamento. Apresenta notas fiscais e contratos (fls. 5.108/5.176), que a própria DRJ reconhece serem referentes a serviços de descarga de cevada, serviços portuários, armazenamento portuário, carga e descarga, etc.

O acórdão recorrido manteve a glosa dos créditos relacionados a despesas aduaneiras, incorridas nas importações realizadas pela Recorrente, sob o fundamento de que estas somente podem ser apropriadas como crédito quando suportadas pelo vendedor e cita o artigo 3º, inciso IX, e artigo 15, inciso II, da Lei nº 10.833/2003.

O acórdão recorrido argumenta ainda que a Instrução Normativa RFB nº 2.121/2022, ao regulamentar o tema “insumos”, não relaciona a armazenagem de produtos importados e demais despesas aduaneiras como sendo serviços passíveis de creditamento. Cita a Solução de Divergência COSIT nº 07/2012 e conclui que *“a despeito da alegada essencialidade dos serviços contratados, fato é que o conceito de insumo não pode ser mais amplo do que aquele delineado por meio do critério da essencialidade; exemplificando, todo insumo é essencial; entretanto, nem todo serviço ou produto essencial pode ser considerado insumo, assim, o conceito de insumo não engloba os gastos com os serviços de logística relativos às atividades portuárias, tais como, procedimentos para importação e exportação, carga e descarga, distribuição, capatazia, taxas administrativas, etc.”*, mantendo as glosas das despesas aduaneiras.

Em seu Recurso Voluntário, a Recorrente, dentre outros argumentos, defende que:

173. E, de fato, não se pode olvidar que essas despesas com armazenagem, movimentação de carga e descarga, também se enquadram como insumos para a

Recorrente. Afinal, grande parte do seu processo produtivo está condicionado à importação de matérias-primas, sendo que as atividades ora relacionadas são indispensáveis ao processo de importação e produção.

174. Inclusive, as notas fiscais reproduzidas acima estão mesmo relacionadas com a importação de matérias-primas como a cevada, item essencial para a produção de cervejas. É dizer, se a cevada é essencial ao processo produtivo da Recorrente, certamente as despesas incorridas com a importação desse item também o serão. Afinal, sem referidas contratações, o processo de importação seria inviabilizado.

Referindo-se a serviços contratados essenciais/relevantes para o desempenho da atividade econômica, as despesas aduaneiras (como armazenagem, movimentação de cargas, descarregamento) enquadram-se no conceito contemporâneo de insumo, autorizando o creditamento pretendido, com base no artigo 3º, inciso II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Com efeito, aplicando o critério da essencialidade e/ou relevância definido pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.221.170/PR, sob o rito dos recursos repetitivos, constata-se que os serviços contratados pela Recorrente são imprescindíveis para viabilizar a chegada da matéria-prima ao estabelecimento industrial.

Aplicando-se o teste da subtração, a retirada desses serviços inviabilizaria o processo produtivo, pois a matéria-prima permaneceria retida em porto ou armazém, impossibilitando qualquer etapa subsequente da industrialização. Trata-se, portanto, de serviços diretamente relacionados à disponibilização do insumo para uso imediato na produção — o que os caracteriza como insumo nos termos da legislação e da jurisprudência vinculante.

O CARF, justamente com base no conceito contemporâneo de insumo, vem admitindo o aproveitamento de créditos sobre despesas aduaneiras incorridas na importação de insumos:

NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. RESP 1.221.170-PR. LOGÍSTICA DE IMPORTAÇÃO DE INSUMOS E OUTROS SERVIÇOS ESSENCIAIS.

O limite interpretativo do conceito de insumo para tomada de crédito no regime da não-cumulatividade de COFINS foi objeto de análise do Recurso Especial nº 1.221.170-PR, julgado na sistemática dos recursos repetitivos. São insumos os bens e serviços utilizados diretamente ou indiretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços da empresa, que obedeçam ao critério de pertinência ou essencialidade à atividade desempenhada pela empresa. A análise casuística demonstrou que os dispêndios com logística de importação de insumos dentre outros serviços permitem o creditamento a título de insumos (art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003).

(Processo nº 10680.903087/2018-58; Acórdão nº 3301-010.919; Presidente Redator Conselheiro Marco Antônio Marinho Nunes; Sessão de 26/08/2021)

NÃO CUMULATIVIDADE. DISPÊNDIOS COM OPERAÇÕES FÍSICAS EM IMPORTAÇÃO. SERVIÇOS DE MOVIMENTAÇÃO PORTUÁRIA.

**Os dispêndios com desestiva, descarregamento, movimentação e armazenagem de insumos, na importação, compõem o conceito de custo dos insumos, e como tais, geral direito ao crédito de Pis e Cofins no regime não cumulativo.** Os serviços portuários vinculados diretamente aos insumos importados são imprescindíveis para as atividades da Recorrente, onde ocorrerá efetivamente o processo produtivo de seu interesse. A subtração dos serviços de movimentação portuária privaria o processo produtivo da Recorrente do próprio insumo importado.

(CARF, Processo nº 16349.000212/2009-32; Acórdão nº 3201-007.210; Relator Conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo; sessão em 22/09/2020)

PIS/COFINS. SERVIÇOS PORTUÁRIOS. VINCULADOS AOS INSUMOS IMPORTADOS. ALÍQUOTA ZERO. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

**Os serviços portuários vinculados diretamente aos insumos importados são imprescindíveis para que estes cheguem até estabelecimento da recorrente, onde ocorrerá efetivamente o processo produtivo de interesse. A subtração desse serviço portuário privaria o processo produtivo da recorrente do próprio insumo importado.**

Sob essa ótica, se os serviços portuários aplicados diretamente aos insumos importados podem ser também considerados serviços essenciais ao processo produtivo da recorrente, e não sejam qualificados como despesas gerais da empresa, cabível é o direito de crédito das contribuições em face de tais serviços, independentemente do creditamento em face dos insumos importados.

(CARF, Processo nº 10783.901346/2015-13, Acórdão nº 3402-007.190, Relatora Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, Sessão de 17/12/2019) (destaquei)

NÃO CUMULATIVIDADE. DISPÊNDIOS COM OPERAÇÕES FÍSICAS EM IMPORTAÇÃO.

**Os dispêndios com desestiva, descarregamento, movimentação e armazenagem de insumos, na importação, compõem o conceito de custo dos insumos, e como tais, geral direito ao crédito de Pis e Cofins no regime não cumulativo.**

(CARF, Processo nº 11543.100064/2005-10, Acórdão nº 3201-003.170, Relator Conselheiro Marcelo Giovani Vieira, sessão de 27/09/2017) (destaquei)

Alega a Recorrente que parte dessas despesas podem estar relacionadas à aquisição de cervejas importadas, sendo parte do valor de aquisição do produto para revenda. Nessa hipótese, o direito ao crédito também é garantido com fulcro no inciso I, do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

Portanto, voto pela reversão da glosa dos créditos vinculados às despesas aduaneiras.

### **7. Créditos apurados pela CRBS S/A (9.3.3/9.4.2 do Relatório Fiscal)**

Os créditos relacionados às aquisições/contratações da empresa CRBS S/A estão descritos no Relatório Fiscal da seguinte forma:

#### **9.3.3 CRÉDITOS APURADOS SOBRE OPERAÇÕES EMPRESA CRBS S/A**

No entanto, a empresa CRBS S/A ainda está ativa no cadastro do CNPJ e no Cadastro da AMBEV também não há informação quanto a essa incorporação.

Além disso, constam na base do SPED escriturações entregues pela CRBS S/A para todas as competências abrangidas por essa Auditoria Fiscal.

#### **9.4.2 CRÉDITOS APURADOS SOBRE CT-e DE OPERAÇÕES DA CRBS S/A**

A fiscalizada se apropriou de créditos sobre fretes referentes a operações realizadas pela cia CRBS S/A, CNPJ 56.228.356/0001-31.

Apesar de a empresa ter informado na resposta ao TIF 05 que houve a incorporação dessa empresa em 2018, conforme já exposto no item 9.3.3, até a presente data essa operação não foi formalizada no cadastro do CNPJ.

A Autoridade Fiscal glosou os créditos basicamente sob o argumento de que tais despesas foram incorridas pela empresa CRBS S/A, empresa ainda ativa.

A DRJ reverteu parcialmente a glosa das despesas indicadas nos itens 9.3.3 e 9.4.2 desde a competência de 06/2018.

Isso porque a cisão parcial da CRBS S/A foi aprovada em 27/04/2018, com sucessão da parte cindida pela AROSUCO AROMAS E SUCOS LTDA, e, em 06/06/2018, foi aprovada a cisão da AROSUCO AROMAS E SUCOS LTDA, com sucessão pela Recorrente, referente ao patrimônio recebido da CRBS S/A.

A Recorrente alega erro na escolha da data a partir da qual os créditos poderiam ser admitidos aduzindo que, embora a alteração do contrato social só tenha sido registrada em 06/06/2018, o protocolo na junta comercial foi realizado em 18/05/2018, dentro do período de 30 dias após a assinatura. Logo, os efeitos do arquivamento do ato retroagiriam à data da assinatura, em 27/04/2018, nos termos do artigo 36 da Lei nº 8.934/94, devendo ser reconhecido o direito ao aproveitamento dos créditos sobre as despesas incorridas pela incorporada desde esta data.

Assiste razão à Recorrente.

A legislação do Imposto de Renda – artigo 235, § 1º, do RIR/1999 - define a data em que se considera ocorrido o “evento” incorporação:

Art. 235. A pessoa jurídica que tiver parte ou todo o seu patrimônio absorvido em virtude de incorporação, fusão ou cisão deverá levantar balanço específico na

data desse evento (Lei nº 9.249, de 1995, art. 21, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º, § 1º).

§ 1º - Considera-se data do evento a data da deliberação que aprovar a incorporação, fusão ou cisão. (...).

O CARF, nessa linha, considera que a incorporação transfere débitos e créditos da incorporada para a incorporadora a partir do momento em que aprovada pelos sócios o ato societário:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano calendário: 2003

IRPJ. INCORPORAÇÃO. CRÉDITOS DA INCORPORADA. COMPENSAÇÃO COM DÉBITOS DA INCORPORADORA. POSSIBILIDADE.

**A incorporação transfere débitos e créditos da incorporada para a incorporadora, a partir do momento em que aprovada pelos sócios o ato societário.** O Fisco, por exigências próprias, toma conhecimento da incorporação no momento da apresentação da declaração de encerramento da empresa. Inexigibilidade do registro para efeitos fiscais.

(Processo nº 15940.000110/2006-22; Acórdão nº 1803-001.183; sessão de 31/01/2012) (destaquei)

O artigo 36 da Lei nº 8.934/94 atribui efeitos retroativos ao registro do ato societário apresentado no prazo de 30 dias contados da sua assinatura:

“Art. 36. Os documentos referidos no inciso II do art. 32 deverão ser apresentados a arquivamento na junta, dentro de 30 (trinta) dias contados de sua assinatura, a cuja data retroagirão os efeitos do arquivamento; fora desse prazo, o arquivamento só terá eficácia a partir do despacho que o conceder.”

No presente caso, embora a alteração do contrato social tenha sido registrada em 06/06/2018, o protocolo na Junta Comercial foi realizado em 18/05/2018, dentro do período de 30 dias após a assinatura, ocorrida em 27/04/2018.

Desse modo, considera-se a data da incorporação como o dia da assinatura do ato societário que aprovou a incorporação, ocorrido em 27/04/2018, devendo ser reconhecido o direito ao aproveitamento dos créditos sobre as despesas incorridas pela incorporada desde a referida data.

Isto posto, voto pela reversão da glosa dos créditos relacionados às despesas incorridas pela empresa incorporada no período de 27/04/2018 a 06/06/2018.

#### **8. Créditos apurados e escriturados sob ajuste no Bloco M da EFD – Contribuição (9.3.5 e 9.3.6 do Relatório Fiscal)**

No item 9.3.5, a Autoridade Fiscal relata que a Recorrente incluiu o ICMS-ST na base de cálculo dos créditos referentes às notas fiscais de devolução indicadas no “Anexo XVI – ICMS-ST SOBRE DEVOLUÇÕES”.

No item 9.3.6 do relatório fiscal, a fiscalização relata que a Recorrente adotou base de cálculo superior ao valor real da NF-e nas operações de devolução.

A Recorrente esclarece que o erro na valoração a maior das bases de cálculo das NFs no Bloco C foi neutralizado por ajustes no Bloco M.

Na diligência fiscal requerida pela DRJ, a fiscalização reconheceu apenas parte dos ajustes, aduzindo que, embora o contribuinte adote um método legítimo para neutralizar os valores registrados a maior no Bloco C, o ajuste foi insuficiente.

A Recorrente insiste na retidão do procedimento alegando que a Autoridade Fiscal não observou que a base de notas fiscais de devolução utilizada pela Recorrente é mais ampla que a base das notas fiscais objeto da glosa.

A Resolução CARF nº 3102-000.377, que determinou a realização da diligência pela Unidade de Origem, requereu, dentre outros, que *“Em relação aos ajustes no Bloco M da EFD-Contribuições, verifique se a Recorrente apurou ou não crédito de PIS/COFINS sobre bases de cálculo majoradas, analisando se as diferenças a maior escrituradas no Bloco C da EFD – Contribuições foram, em contraponto, neutralizadas por débitos lançados no Bloco M da EFD – Contribuições, com a apresentação de relatório conclusivo;”*.

Sobre esse ponto, assim consta do Relatório de Diligência:

**4) Em relação aos ajustes no Bloco M da EFD-Contribuições, verifique se a Recorrente apurou ou não crédito de PIS/COFINS sobre bases de cálculo majoradas, analisando se as diferenças a maior escrituradas no Bloco C da EFD – Contribuições foram, em contraponto, neutralizadas por débitos lançados no Bloco M da EFD – Contribuições, com a apresentação de relatório conclusivo;**

Esse quesito se refere aos itens **9.3.5 CRÉDITOS APURADOS SOBRE ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA– NF-e DE DEVOLUÇÃO** e **9.3.6 CRÉDITOS APURADOS SOBRE NF-e DEVOLUÇÃO COM DIFERENÇA ENTRE A BC DOS CRÉDITOS E O VALOR DA NF-e** do Relatório Fiscal do Auto de Infração, e também foram objeto da Diligência determinada pela DRJ.

Com base no resultado da primeira diligência, parte das glosas efetuadas nesses itens foram revertidas no acórdão da DRJ, restando sob contencioso apenas as glosas remanescentes:

PIS - ITEM 9.3.5					
Competência	CRÉDITO PIS GLOSADO	PAGAMENTO	IMPUGNAÇÃO	AJUSTE DEMONSTRADO NAS PLANILHAS	GLOSA REMANESCENTE
jul/17	694,83		694,83	694,83	0,00

ago/17	766,58	1,82	764,76	0,00	764,76
set/17	878,06		878,06	0,00	878,06
out/17	0,36		0,36	0,36	0,00
nov/17	1.164,61		1.164,61	0,00	1.164,61
dez/17	0,00		0,00	0,00	0,00
jan/18	7,87		7,87	0,00	7,87
fev/18	0,00		0,00	0,00	0,00
mar/18	549,11		549,11	0,00	549,11
abr/18	137,41		137,41	137,41	0,00
mai/18	894,83		894,83	0,00	894,83
jun/18	0,00		0,00	0,00	0,00
jul/18	0,00		0,00	0,00	0,00
ago/18	0,10		0,10	0,10	0,00
set/18	8,43	6,18	2,25	0,00	2,25
out/18	68,81		68,81	0,00	68,81
nov/18	2,17		2,17	0,00	2,17
	<b>5.173,17</b>	<b>8,00</b>	<b>5.165,17</b>	<b>832,70</b>	<b>4.332,47</b>

ITEM 9.3.6 - PIS					
Competência	CRÉDITO PIS GLOSADO	PAGAMENTO	IMPUGNAÇÃO	AJUSTE DEMONSTRADO NAS PLANILHAS	GLOSA REMANESCENTE
jul/17	5.183,63	8,20	5.175,43	5.175,43	-
ago/17	7.950,11		7.950,11	8,14	7.941,97
set/17	6.542,38		6.542,38	4,23	6.538,15
out/17	107,18		107,18	107,18	-
nov/17	8.714,49		8.714,49	170,28	8.544,21
dez/17	1.193,17	1.082,36	110,81	110,81	0,00
jan/18	39,09	2,00	37,09	-	37,09
fev/18	565,66	542,85	22,81	-	22,81
mar/18	23.933,21	17.969,09	5.964,12	-	5.964,12
abr/18	332,85	320,12	12,73	12,73	0,00
mai/18	9.981,99	444,32	9.537,67	348,10	9.189,57
jun/18	893,50	884,15	9,35	-	9,35
jul/18	9.073,15	9.073,15	-	-	-
ago/18	277,81	277,31	0,50	0,50	-
set/18	1.679,59	700,92	978,67	-	978,67
out/18	1.080,39	84,96	995,43	24,89	970,54
nov/18	1.562,89	1.562,89	-	-	-
dez/18	269,55	269,55	-	-	-
	<b>79.380,64</b>	<b>33.221,87</b>	<b>46.158,77</b>	<b>5.962,29</b>	<b>40.196,48</b>

COFINS - ITEM 9.3.5					
Competência	CRÉDITO COFINS GLOSADO	PAGAMENTO	IMPUGNAÇÃO	AJUSTE DEMONSTRADO NAS PLANILHAS	GLOSA REMANESCENTE
jul/17	3.192,65		3.192,65	3.192,65	0,00
ago/17	3.522,93	8,40	3.514,53	0,00	3.514,53
set/17	4.032,99		4.032,99	0,00	4.032,99
out/17	1,61		1,61	1,61	0,00
nov/17	5.353,36		5.353,36	0,00	5.353,36
dez/17	0,00		0,00	0,00	0,00
jan/18	36,12		36,12	0,00	36,12
fev/18	0,00		0,00	0,00	0,00
mar/18	2.521,25		2.521,25	0,00	2.521,25
abr/18	630,97		630,97	630,97	0,00
mai/18	4.109,02		4.109,02	0,00	4.109,02
jun/18	0,00		0,00	0,00	0,00
jul/18	0,00		0,00	0,00	0,00
ago/18	0,48		0,48	0,48	0,00
set/18	38,69	28,36	10,33	0,00	10,33
out/18	315,88		315,88	0,00	315,88
nov/18	9,95		9,95	0,00	9,95
	<b>23.765,90</b>	<b>36,76</b>	<b>23.729,14</b>	<b>3.825,71</b>	<b>19.903,43</b>

ITEM 9.3.6 - COFINS					
Competência	VALOR CRÉDITO COFINS GLOSADO	PAGAMENTO	IMPUGNAÇÃO	AJUSTE DEMONSTRADO NAS PLANILHAS	GLOSA REMANESCENTE
jul/17	23.795,68	37,80	23.757,88	23.757,88	-
ago/17	36.523,65		36.523,65	23,22	36.500,43
set/17	30.051,05		30.051,05	113,35	29.937,70
out/17	494,28		494,28	494,28	-
nov/17	40.008,76		40.008,76	783,76	39.225,00
dez/17	5.494,64	4.984,05	510,59	510,59	-
jan/18	179,97	9,23	170,74	-	170,74

fev/18	2.603,99	2.499,00	104,99	-	104,99
mar/18	110.064,75	82.680,19	27.384,56	3,05	27.381,51
abr/18	1.532,04	1.473,59	58,45	58,45	-
mai/18	45.843,44	2.045,18	43.798,26	1.598,81	42.199,45
jun/18	4.105,04	4.062,08	42,96	-	42,96
jul/18	41.664,63	41.664,63	-	-	-
ago/18	1.274,96	1.272,66	2,30	2,30	-
set/18	7.729,47	3.219,52	4.509,95	-	4.509,95
out/18	4.960,81	390,41	4.570,40	59,52	4.510,88
nov/18	7.194,34	7.194,34	-	-	-
dez/18	1.240,34	1.240,34	-	-	-
	<b>364.761,84</b>	<b>152.773,02</b>	<b>211.988,82</b>	<b>27.405,20</b>	<b>184.583,62</b>

Na manifestação a respeito desses itens sobre o resultado da diligência requerida pela DRJ, a empresa apresentou o anexo “Doc 07”, com as planilhas denominadas “Comparativo”, referente aos meses 08, 09 e 11/2017 e 01, 02, 03, 05, 06, 08, 09, 10 e 11/2018, em que demonstra a apuração das contribuições PIS/COFINS sobre as NF-e apontadas no relatório fiscal.

Nessas planilhas foi efetuado o confronto entre o valor das contribuições apurado nas EFD-C e o valor correto. De acordo com a memória de cálculo apresentada no “Doc 07”, o resultado dessa apuração compõe os ajustes de créditos escriturados diretamente no bloco de apuração, descritos como de AJUSTE NF.

Mês	Item AI	PIS EFD-C	PIS Correto	DIF PIS*	COFINS EFD-C	COFINS Correto	DIF COFINS*
08/2017	9.3.5	8.076,12	7.314,61	761,51	37.117,37	33.618,59	3.498,78
09/2017	9.3.5	8.066,74	7.194,19	872,55	37.041,38	33.038,70	4.002,68
11/2017	9.3.5	14.833,02	13.695,91	1.137,11	68.200,37	62.978,37	5.222,00
01/2018	9.3.5	41,26	40,97	0,29	189,34	188,39	0,95
03/2018	9.3.5	6.700,17	6.151,12	549,05	30.763,49	28.242,25	2.521,24
05/2018	9.3.5	8.535,54	7.639,14	896,40	39.195,74	35.074,48	4.121,26
09/2018	9.3.5	217,40	215,12	2,28	998,05	987,72	10,33
10/2018	9.3.5	664,18	595,17	69,01	3.048,57	2.732,66	315,91
11/2018	9.3.5	25,47	23,26	2,21	116,75	106,80	9,95
		<b>47.159,90</b>	<b>42.869,49</b>	<b>4.290,41</b>	<b>216.671,06</b>	<b>196.967,96</b>	<b>19.703,10</b>

Mês	Item AI	PIS EFD-C	PIS Correto	DIF PIS*	COFINS EFD-C	COFINS Correto	DIF COFINS*
08/2017	9.3.6	34.067,95	26.127,75	7.940,20	120.056,95	156.526,38	36.469,43
09/2017	9.3.6	28.215,35	21.675,80	6.539,55	99.579,12	129.618,43	30.039,31
11/2017	9.3.6	37.538,44	28.818,89	8.719,55	132.344,15	172.363,14	40.018,99
01/2018	9.3.6	2.323,40	2.286,32	37,08	10.525,23	10.695,95	170,72
02/2018	9.3.6	731,64	731,11	0,53	3.365,81	3.368,13	2,32
03/2018	9.3.6	45.796,06	39.827,37	5.968,69	183.048,58	210.450,92	27.402,34
05/2018	9.3.6	46.664,51	37.125,97	9.538,54	170.494,38	214.300,18	43.805,80
06/2018	9.3.6	1.436,94	1.427,55	9,39	6.563,02	6.606,00	42,98
09/2018	9.3.6	4.471,51	3.996,33	475,18	18.384,73	20.576,69	2.191,96
10/2018	9.3.6	5.323,31	4.327,87	995,44	19.871,98	24.441,97	4.569,99
11/2018	9.3.6	1.648,92	1.648,90	0,02	7.590,30	7.590,29	-0,01
		<b>208.218,03</b>	<b>167.993,86</b>	<b>40.224,17</b>	<b>771.824,25</b>	<b>956.538,08</b>	<b>184.713,83</b>

\* valor do ajuste

No entanto, as planilhas contêm todas as NF-e em que houve glosa de crédito nesses itens e na diligência anterior já foi efetuado o aproveitamento de parte desses ajustes. Diante disso, o valor dos ajustes considerados na diligência anterior foi excluído dos valores acima, restando crédito a ser aproveitado nessa diligência no seguinte montante:

ITEM 9.35 - PIS			
Mês	TOTAL DOS AJUSTES APURADOS	Ajustes aproveitados na Diligência anterior	SALDO DOS AJUSTES APURADOS
jul/17	-	694,83	-
ago/17	761,51	-	761,51
set/17	872,55	-	872,55
out/17	-	0,36	-
nov/17	1.137,11	-	1.137,11
dez/17	-	-	-
jan/18	0,29	-	0,29
fev/18	-	-	-
mar/18	549,05	-	549,05
abr/18	-	137,41	-
mai/18	896,4	-	896,40
jun/18	-	-	-
jul/18	-	-	-
ago/18	-	-	-
set/18	2,28	-	2,28
out/18	69,01	-	69,01
nov/18	2,21	-	2,21
dez/18	-	-	-
	<b>4.290,41</b>	<b>832,60</b>	<b>4.290,41</b>

ITEM 9.3.6 - PIS			
Mês	TOTAL DOS AJUSTES APURADOS	Ajustes aproveitados na Diligência anterior	SALDO DOS AJUSTES APURADOS
jul/17	-	5.175,43	-
ago/17	7.940,20	8,14	7.932,06
set/17	6.539,55	4,23	6.535,32
out/17	-	107,18	-
nov/17	8.719,55	170,28	8.549,27
dez/17	-	110,81	-
jan/18	37,08	-	37,08
fev/18	0,53	-	0,53
mar/18	5.968,69	-	5.968,69
abr/18	-	12,73	-
mai/18	9.538,54	348,10	9.190,44
jun/18	9,39	-	9,39
jul/18	-	-	-
ago/18	-	0,50	-
set/18	475,18	-	475,18
out/18	995,44	24,89	970,55
nov/18	0,02	-	0,02
dez/18	-	-	-
	<b>40.224,17</b>	<b>5.962,29</b>	<b>39.668,53</b>

ITEM 9.35 - COFINS				ITEM 9.3.6 - COFINS			
Mês	TOTAL DOS AJUSTES APURADOS	Ajustes aproveitados na Diligência anterior	SALDO DOS AJUSTES APURADOS	Mês	TOTAL DOS AJUSTES APURADOS	Ajustes aproveitados na Diligência anterior	SALDO DOS AJUSTES APURADOS
jul/17	-	3.192,65	-	jul/17	-	23.757,88	-
ago/17	3.498,78	-	3.498,78	ago/17	36.469,43	23,22	36.446,21
set/17	4.002,68	-	4.002,68	set/17	30.039,31	113,35	29.925,96
out/17	-	1,61	-	out/17	-	494,28	-
nov/17	5.222,00	-	5.222,00	nov/17	40.018,99	783,76	39.235,23
dez/17	-	-	-	dez/17	-	510,59	-
jan/18	0,95	-	0,95	jan/18	170,72	-	170,72
fev/18	-	-	-	fev/18	2,32	-	2,32
mar/18	2.521,24	-	2.521,24	mar/18	27.402,34	3,05	27.399,29
abr/18	-	630,97	-	abr/18	-	58,45	-
mai/18	4.121,26	-	4.121,26	mai/18	43.805,80	1.598,81	42.206,99
jun/18	-	-	-	jun/18	42,98	-	42,98
jul/18	-	-	-	jul/18	-	-	-
ago/18	-	0,48	-	ago/18	-	2,30	-
set/18	10,33	-	10,33	set/18	2.191,96	-	2.191,96
out/18	315,91	-	315,91	out/18	4.569,99	59,52	4.510,47
nov/18	9,95	-	9,95	nov/18	-0,01	-	-0,01
dez/18	-	-	-	dez/18	-	-	-
	<b>19.703,10</b>	<b>3.825,71</b>	<b>19.703,10</b>		<b>184.713,83</b>	<b>27.405,20</b>	<b>182.132,13</b>

Diante dos valores dos ajustes comprovados, demonstrados acima, foi efetuada a reapuração das glosas referentes aos itens 9.3.5 e 9.3.6, tendo restado como créditos não comprovados apenas uma pequena parte dos valores originalmente glosados, demonstrada na coluna **Saldo do Crédito Glosado**:

PIS - ITEM 9.3.5							
Competência	CRÉDITO PIS GLOSADO	PAGAMENTO	IMPUGNAÇÃO	Glosa revertida DRJ	GLOSA REMANESCENTE	Ajustes comprovados	Saldo do crédito glosado
jul/17	694,83		694,83	694,83	0,00	-	-
ago/17	766,58	1,82	764,76	0,00	764,76	761,51	3,25
set/17	878,06		878,06	0,00	878,06	872,55	5,51
out/17	0,36		0,36	0,36	0,00	-	-
nov/17	1.164,61		1.164,61	0,00	1.164,61	1.137,11	27,50
dez/17	0,00		0,00	0,00	0,00	-	-
jan/18	7,87		7,87	0,00	7,87	0,29	7,58
fev/18	0,00		0,00	0,00	0,00	-	-
mar/18	549,11		549,11	0,00	549,11	549,05	-
abr/18	137,41		137,41	137,41	0,00	-	-
mai/18	894,83		894,83	0,00	894,83	896,40	-
jun/18	0,00		0,00	0,00	0,00	-	-
jul/18	0,00		0,00	0,00	0,00	-	-
ago/18	0,10		0,10	0,10	0,00	-	-
set/18	8,43	6,18	2,25	0,00	2,25	2,28	-
out/18	68,81		68,81	0,00	68,81	69,01	-
nov/18	2,17		2,17	0,00	2,17	2,21	-
	<b>5.173,17</b>	<b>8,00</b>	<b>5.165,17</b>	<b>832,70</b>	<b>4.332,47</b>	<b>4.290,41</b>	<b>43,84</b>

COFINS - ITEM 9.3.5							
Competência	CRÉDITO COFINS GLOSADO	PAGAMENTO	IMPUGNAÇÃO	Glosa revertida DRJ	GLOSA REMANESCENTE	Ajustes comprovados	Saldo do crédito glosado
jul/17	3.192,65		3.192,65	3.192,65	0,00	-	-
ago/17	3.522,93	8,40	3.514,53	0,00	3.514,53	3.498,78	15,75
set/17	4.032,99		4.032,99	0,00	4.032,99	4.002,68	30,31
out/17	1,61		1,61	1,61	0,00	-	-
nov/17	5.353,36		5.353,36	0,00	5.353,36	5.222,00	131,36
dez/17	0,00		0,00	0,00	0,00	-	-
jan/18	36,12		36,12	0,00	36,12	0,95	35,17
fev/18	0,00		0,00	0,00	0,00	-	-
mar/18	2.521,25		2.521,25	0,00	2.521,25	2.521,24	-
abr/18	630,97		630,97	630,97	0,00	-	-
mai/18	4.109,02		4.109,02	0,00	4.109,02	4.121,26	-
jun/18	0,00		0,00	0,00	0,00	-	-
jul/18	0,00		0,00	0,00	0,00	-	-
ago/18	0,48		0,48	0,48	0,00	-	-
set/18	38,69	28,36	10,33	0,00	10,33	10,33	-
out/18	315,88		315,88	0,00	315,88	315,91	-
nov/18	9,95		9,95	0,00	9,95	9,95	-
	<b>23.765,90</b>	<b>36,76</b>	<b>23.729,14</b>	<b>3.825,71</b>	<b>19.903,43</b>	<b>19.703,10</b>	<b>212,59</b>

ITEM 9.3.6 - PIS							
Competência	CRÉDITO PIS GLOSADO	PAGAMENTO	IMPUGNAÇÃO	Glosa revertida DRJ	GLOSA REMANESCENTE	Ajustes Comprovados	Saldo do crédito glosado
jul/17	5.183,63	8,20	5.175,43	5.175,43	-	-	-
ago/17	7.950,11		7.950,11	8,14	7.941,97	7.932,06	9,91
set/17	6.542,38		6.542,38	4,23	6.538,15	6.535,32	2,83
out/17	107,18		107,18	107,18	-	-	-
nov/17	8.714,49		8.714,49	170,28	8.544,21	8.549,27	-
dez/17	1.193,17	1.082,36	110,81	110,81	0,00	-	-
jan/18	39,09	2,00	37,09	-	37,09	37,08	-
fev/18	565,66	542,85	22,81	-	22,81	0,53	22,28
mar/18	23.933,21	17.969,09	5.964,12	-	5.964,12	5.968,69	-
abr/18	332,85	320,12	12,73	12,73	0,00	-	-
mai/18	9.981,99	444,32	9.537,67	348,10	9.189,57	9.190,44	-
jun/18	893,50	884,15	9,35	-	9,35	9,39	-
jul/18	9.073,15	9.073,15	-	-	-	-	-
ago/18	277,81	277,31	0,50	0,50	-	-	-
set/18	1.679,59	700,92	978,67	-	978,67	475,18	503,49
out/18	1.080,39	84,96	995,43	24,89	970,54	970,55	-
nov/18	1.562,89	1.562,89	-	-	-	0,02	-
dez/18	269,55	269,55	-	-	-	-	-
	<b>79.380,64</b>	<b>33.221,87</b>	<b>46.158,77</b>	<b>5.962,29</b>	<b>40.196,48</b>	<b>39.668,53</b>	<b>538,51</b>

ITEM 9.3.6 - COFINS							
Competência	VALOR CRÉDITO COFINS GLOSADO	PAGAMENTO	IMPUGNAÇÃO	Glosa revertida DRJ	GLOSA REMANESCENTE	Ajustes Comprovados	Saldo do crédito glosado
jul/17	23.795,68	37,80	23.757,88	23.757,88	-	-	-
ago/17	36.523,65		36.523,65	23,22	36.500,43	36.446,21	54,22
set/17	30.051,05		30.051,05	113,35	29.937,70	29.925,96	11,74
out/17	494,28		494,28	494,28	-	-	-
nov/17	40.008,76		40.008,76	783,76	39.225,00	39.235,23	-
dez/17	5.494,64	4.984,05	510,59	510,59	-	-	-
jan/18	179,97	9,23	170,74	-	170,74	170,72	-
fev/18	2.603,99	2.499,00	104,99	-	104,99	2,32	102,67
mar/18	110.064,75	82.680,19	27.384,56	3,05	27.381,51	27.399,29	-
abr/18	1.532,04	1.473,59	58,45	58,45	-	-	-
mai/18	45.843,44	2.045,18	43.798,26	1.598,81	42.199,45	42.206,99	-

jun/18	4.105,04	4.062,08	42,96	-	42,96	42,98	-
jul/18	41.664,63	41.664,63	-	-	-	-	-
ago/18	1.274,96	1.272,66	2,30	2,30	-	-	-
set/18	7.729,47	3.219,52	4.509,95	-	4.509,95	2.191,96	2.317,99
out/18	4.960,81	390,41	4.570,40	59,52	4.510,88	4.510,47	-
nov/18	7.194,34	7.194,34	-	-	-	-0,01	-
dez/18	1.240,34	1.240,34	-	-	-	-	-
	<b>364.761,84</b>	<b>152.773,02</b>	<b>211.988,82</b>	<b>27.405,20</b>	<b>184.583,62</b>	<b>182.132,13</b>	<b>2.486,62</b>

Para as competências que restaram glosas não comprovadas, foi inserido no Anexo “Doc 07-competência” planilhas demonstrando o confronto entre o crédito glosado e o ajuste efetuado pelo contribuinte referente às NF-e, denominadas 9.3.5 ou 9.3.6, conforme o caso.

A Recorrente foi intimada do resultado da diligência e, em sua Manifestação ao Relatório de Diligência Fiscal, não se insurge sobre as conclusões da Autoridade Fiscal, deixando de se manifestar sobre o tópico em questão.

Portanto, em relação a este tópico, deve ser acatado o resultado da diligência fiscal, nos termos acima reproduzidos.

### **9. Créditos apurados sobre uniformes e afins (9.3.9 do Relatório Fiscal)**

Os créditos sobre despesas com uniformes foram glosados sob o fundamento de que a legislação só autoriza o creditamento de uniformes em relação às empresas prestadoras de serviço de limpeza, conservação e manutenção, e desde que utilizados diretamente no processo produtivo.

A DRJ reverteu a glosa dos créditos relacionados ao EPI – Equipamento de Proteção Individual mas manteve a glosa em relação a itens relativos a uniformes.

A Recorrente defende que os diversos tipos de uniformes e vestimentas adquiridos para fornecimento aos seus empregados utilizados tanto nos setores produtivos como na área comercial são essenciais e imprescindíveis para a sua atividade empresarial.

A Resolução CARF nº 3102-000.377, que determinou a realização da diligência pela Unidade de Origem, requereu, dentre outros, que *“Quanto aos uniformes utilizados pelos funcionários da Recorrente, promova a segregação dos valores referente aos uniformes utilizados pelos funcionários que atuam efetivamente na produção realizada no parque fabril daqueles referentes aos uniformes utilizados pelos funcionários/colaboradores que atuam nos setores administrativo e comercial (vendas) da Recorrente, com a elaboração de relatório conclusivo”*.

Sobre esse ponto, assim consta do Relatório de Diligência:

**5) Quanto aos uniformes utilizados pelos funcionários da Recorrente, promova a segregação dos valores referente aos uniformes utilizados pelos funcionários que atuam efetivamente na produção realizada no parque fabril daqueles referentes aos uniformes utilizados pelos funcionários/colaboradores que atuam nos setores administrativo e comercial (vendas) da Recorrente, com a elaboração de relatório conclusivo;**

O crédito glosado referente a Uniformes consta no item **9.3.9 – Créditos apurados sobre Aquisição de Uniformes para funcionários e afins** – do Relatório Fiscal do Auto de Infração.

Esse item foi objeto da Diligência requerida pela DRJ, motivo pelo qual essa autoridade fiscal se limita a transcrever parte das conclusões apresentadas naquela Diligência:

*Os itens glosados no relatório fiscal se tratam de uniformes utilizados nos setores produtivo, comercial e de vendas, além de componentes de máquinas e equipamentos, que foram incluídos de forma equivocada nesse item.*

Categoria	COFINS: Base de Cálculo	COFINS: Valor do Tributo	PIS: Base de Cálculo	PIS: Valor do Tributo
Processo Produtivo - EPI/Vestimenta/Uniforme	2.588.661,97	196.738,96	2.588.661,97	42.712,96
Atividade Comercial e Vendas	1.119.558,04	85.085,80	1.119.558,04	18.472,21
Peças/componentes máquinas e equipamentos	427.432,93	33.206,24	427.432,93	7.210,90
	<b>4.135.652,94</b>	<b>315.031,00</b>	<b>4.135.652,94</b>	<b>68.396,07</b>

Os componentes de máquinas e equipamentos glosados, denominados de camisas, capas, luvas, etc., se tratam de peças para manutenção de máquinas e equipamentos do setor de produção.

As tabelas a seguir totalizam, por competência, o crédito glosado referente ao processo produtivo (EPI/Vestimenta/Uniforme e Peças) e aos setores comerciais e de venda, conforme demonstrado no Anexo 9.3.9 – Créditos apurados sobre Aquisição de Uniformes para funcionários e afins:

PIS – ITEM 9.3.9				
Competência	Atividade Comercial e Vendas	Processo Produtivo - Peças/componentes máquinas e equipamentos	Processo Produtivo - EPI/Vestimenta/Uniforme	Total
01/07/2017	0,00	53,70	563,82	617,52
01/08/2017	0,00	157,75	432,84	590,59
01/09/2017	0,00	497,29	175,56	672,85
01/10/2017	0,00	239,49	220,66	460,15
01/11/2017	0,00	262,37	303,26	565,63
01/12/2017	0,00	296,36	146,65	443,01
01/01/2018	0,00	231,26	148,83	380,09
01/02/2018	54,21	446,28	1.650,29	2.150,78
01/03/2018	285,88	152,63	4.356,89	4.795,40
01/04/2018	815,84	65,35	2.670,05	3.551,24
01/05/2018	940,94	1.390,78	2.828,36	5.160,08
01/06/2018	1.647,13	9,86	5.533,56	7.190,55
01/07/2018	1.789,63	1.138,64	3.835,32	6.763,59
01/08/2018	3.165,50	1.736,07	4.580,21	9.481,78
01/09/2018	2.787,88	356,55	4.797,29	7.941,72
01/10/2018	2.877,50	81,39	3.677,94	6.636,83
01/11/2018	2.013,00	55,84	4.393,38	6.462,22
01/12/2018	2.094,70	39,29	2.398,05	4.532,04
	<b>18.472,21</b>	<b>7.210,90</b>	<b>42.712,96</b>	<b>68.396,07</b>

COFINS - ITEM 9.3.9				
Competência	Atividade Comercial e Vendas	Processo Produtivo - Peças/componentes máquinas e equipamentos	Processo Produtivo - EPI/Vestimenta/Uniforme	Total
01/07/2017	0,00	247,33	2.596,97	2.844,30
01/08/2017	0,00	726,65	1.993,47	2.720,12
01/09/2017	0,00	2.289,55	808,43	3.097,98
01/10/2017	0,00	1.102,11	1.016,08	2.118,19
01/11/2017	0,00	1.208,49	1.396,80	2.605,29
01/12/2017	0,00	1.365,07	675,42	2.040,49
01/01/2018	0,00	1.062,86	685,44	1.748,30
01/02/2018	249,66	2.053,76	7.601,60	9.905,02
01/03/2018	1.316,79	703,03	20.067,68	22.087,50
01/04/2018	3.757,84	301,01	12.298,17	16.357,02
01/05/2018	4.333,79	6.404,14	13.028,03	23.765,96
01/06/2018	7.587,32	45,43	25.487,80	33.120,55
01/07/2018	8.243,49	5.244,88	17.665,25	31.153,62
01/08/2018	14.580,86	7.996,65	21.096,43	43.673,94
01/09/2018	12.841,62	1.642,27	22.096,36	36.580,25
01/10/2018	13.254,75	374,87	16.939,97	30.569,59
01/11/2018	9.271,84	257,20	20.238,31	29.767,35
01/12/2018	9.647,84	180,94	11.046,75	20.875,53
	<b>85.085,80</b>	<b>33.206,24</b>	<b>196.738,96</b>	<b>315.031,00</b>

As glosas referentes ao Processo Produtivo -EPI/Vestimenta e Uniformes e peças/componentes de máquinas e equipamentos – foram revertidas pelo acórdão da DRJ (pág. 123/124 do Acórdão), cuja conclusão transcrevo a seguir:

*A seguir apresentamos os valores que devem ser aceitos (e excluídos do lançamento) para o item 9.3.9:*

PIS				Cofins			
Competência	Peças de Reposição	EPI	TOTAL	Competência	Peças de Reposição	EPI	TOTAL
01/07/2017	53,70	563,82	617,52	01/07/2017	247,33	2.596,97	2.844,30
01/08/2017	157,75	432,84	590,59	01/08/2017	726,65	1.993,47	2.720,12
01/09/2017	497,29	175,56	672,85	01/09/2017	2.289,55	808,43	3.097,98
01/10/2017	239,49	220,66	460,15	01/10/2017	1.102,11	1.016,08	2.118,19
01/11/2017	262,37	303,26	565,63	01/11/2017	1.208,49	1.396,80	2.605,29
01/12/2017	296,36	146,65	443,01	01/12/2017	1.365,07	675,42	2.040,49
01/01/2018	231,26	148,83	380,09	01/01/2018	1.062,86	685,44	1.748,30
01/02/2018	446,28	1.650,29	2.096,57	01/02/2018	2.053,76	7.601,60	9.655,36
01/03/2018	152,63	4.356,89	4.509,52	01/03/2018	703,03	20.067,68	20.770,71
01/04/2018	65,35	2.670,05	2.735,40	01/04/2018	301,01	12.298,17	12.599,18
01/05/2018	1.390,78	2.828,36	4.219,14	01/05/2018	6.404,14	13.028,03	19.432,17
01/06/2018	9,86	5.533,56	5.543,42	01/06/2018	45,43	25.487,80	25.533,23
01/07/2018	1.138,64	3.835,32	4.973,96	01/07/2018	5.244,88	17.665,25	22.910,13
01/08/2018	1.736,07	4.580,21	6.316,28	01/08/2018	7.996,65	21.096,43	29.093,08
01/09/2018	356,55	4.797,29	5.153,84	01/09/2018	1.642,27	22.096,36	23.738,63
01/10/2018	81,39	3.677,94	3.759,33	01/10/2018	374,87	16.939,97	17.314,84

01/11/2018	55,84	4.393,38	4.449,22	01/11/2018	257,2	20.238,31	20.495,51
01/12/2018	39,29	2.398,05	2.437,34	01/12/2018	180,94	11.046,75	11.227,69
	7.210,90	42.712,96	49.923,86		33.206,24	196.738,96	229.945,20

Diante disso, resta sob contencioso apenas as glosas referentes aos **uniformes utilizados nas atividades comercial e de vendas**, nos valores a seguir:

Glosas referentes a Uniformes – Atividades Comercial e de Vendas		
Competência	VALOR DO CRÉDITO GLOSADO - PIS	VALOR DO CRÉDITO GLOSADO - COFINS
jul-17	0,00	0,00
ago-17	0,00	0,00
set-17	0,00	0,00
out-17	0,00	0,00
nov-17	0,00	0,00
dez-17	0,00	0,00
jan-18	0,00	0,00
fev-18	54,21	249,66
mar-18	285,88	1.316,79
abr-18	815,84	3.757,84
mai-18	940,94	4.333,79
jun-18	1.647,13	7.587,32
jul-18	1.789,63	8.243,49
ago-18	3.165,50	14.580,86
set-18	2.787,88	12.841,62
out-18	2.877,50	13.254,75
nov-18	2.013,00	9.271,84
dez-18	2.094,70	9.647,84
	<b>18.472,21</b>	<b>85.085,80</b>

Portanto, resta esclarecido que apenas as glosas referentes aos uniformes utilizados nas atividades comercial e de vendas foram mantidas.

Com relação aos uniformes utilizados pelos colaboradores que atuam na parte administrativa e comercial (vendas) da Recorrente, entendo que não atendem ao critério da essencialidade e relevância, não se tratando de insumos a autorizar o creditamento pretendido, razão pela qual deve ser mantida a glosa.

#### **10. Créditos apurados entre estabelecimentos da Recorrente (9.3.10 do Relatório Fiscal)**

De acordo com o Relatório Fiscal, a fiscalização glosou créditos relacionados a operações entre estabelecimentos da empresa:

### 9.3.10 CRÉDITOS APURADOS SOBRE OPERAÇÕES ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA

A empresa apurou créditos de PIS/COFINS sobre NF-e cujas operações se deu entre seus estabelecimentos, tendo, inclusive, sido informado nas EFD-Contribuições a própria empresa como participante, conforme NF-e demonstradas no ANEXO XXI – OPERAÇÕES INTERNAS.

A Recorrente alega que esses créditos, na verdade, se referem a notas de entrada emitidas para neutralizar débitos de operações que não se concretizaram, mas cujas notas fiscais não puderam ser canceladas em razão do decurso do prazo previsto para adoção de tal medida.

A Resolução CARF nº 3102-000.377, que determinou a realização da diligência pela Unidade de Origem, requereu, dentre outros, que *“6) Em relação aos créditos sobre operações entre estabelecimentos da empresa, verifique se houve creditamento entre operações intragrupo ou se, de acordo com os documentos trazidos aos autos, trata-se de notas fiscais de entrada emitidas tão somente para neutralizar notas fiscais de saída emitidas por equívoco e que somente não foram canceladas por escoamento do prazo para tanto, com a apresentação de relatório conclusivo.”*.

Sobre esse ponto, assim consta do Relatório de Diligência:

**6) Em relação aos créditos sobre operações entre estabelecimentos da empresa, verifique se houve creditamento entre operações intragrupo ou se, de acordo com os documentos trazidos aos autos, trata-se de notas fiscais de entrada emitidas tão somente para neutralizar notas fiscais de saída emitidas por equívoco e que somente não foram canceladas por escoamento do prazo para tanto, com a apresentação de relatório conclusivo.**

Os créditos referentes a operações entre estabelecimentos da empresa se referem ao item 9.3.10 do Relatório Fiscal, no qual houve glosa de créditos referente às NF-e demonstradas no ANEXO XXI-OPERAÇÕES INTERNAS, nos valores abaixo:

Mes do Movimento	Base de Cálculo PIS/COFINS	PIS: Valor do Crédito	COFINS: Valor do Crédito
07/2017	263,89	4,92	22,65
08/2017	43.103,82	834,73	3.846,10
09/2017	37.995,15	627,49	2.896,33
10/2017	39.608,15	1.115,26	5.140,97
11/2017	555,92	11,64	53,42
12/2017	11.446,47	274,61	1.266,43
01/2018	34.424,85	798,66	3.676,57
02/2018	3.069,65	71,22	327,84
03/2018	1.451,56	50,03	230,35
04/2018	1.020,19	22,59	104,13
05/2018	81.338,82	2.703,78	12.447,01
06/2018	33,49	9,12	42,02

07/2018	43.772,73	1.014,24	4.669,16
08/2018	10.688,92	1.402,53	6.460,55
09/2018	10.610,23	464,53	2.138,86
10/2018	41.334,98	682,77	3.144,71
11/2018	6.280,17	122,14	562,42
12/2018	1.805,52	41,87	192,83
	<b>368.804,51</b>	<b>10.252,13</b>	<b>47.222,35</b>

Desse item, a empresa efetuou o pagamento referente às glosas sobre transferências internas e sobre venda de bens para o ativo imobilizado:

Mes do Movimento: Mês	CONCLUSAO	PIS: Base de Cálculo SOMA	PIS: Valor do Tributo SOMA	COFINS: Base de Cálculo SOMA	COFINS: Valor do Tributo SOMA
08/2017	Pagamento	21.617,56	356,69	21.617,56	1.642,93
09/2017	Pagamento	35.139,85	579,81	35.139,85	2.670,63
09/2018	Pagamento	0,00	107,03	0,00	493,05
10/2018	Pagamento	36.155,20	596,56	36.155,20	2.747,80
		<b>92.912,61</b>	<b>1.640,09</b>	<b>92.912,61</b>	<b>7.554,41</b>

Para o restante apresentou impugnação, sobre o argumento de que se referem a operações de vendas para funcionários, cujas NF-e são emitidas para o estabelecimento onde eles trabalham. No entanto, a venda não se concretizou, mas não foi possível efetuar o cancelamento do documento, e, por isso, foi emitida a NF-e de entrada para neutralizar os débitos de PIS/COFINS apurados sobre essas vendas não concretizadas.

Em pesquisa no SPED, foi confirmado o número do documento fiscal de referência (indicado pelo contribuinte) no campo informações complementares de interesse do contribuinte das NF-e glosadas.

No entanto, em pesquisa realizada nos documentos escriturados no bloco C da EFD-Contribuições foi constatado que algumas NF-e de referência não foram escrituradas, e que outras foram escrituradas nos CST 6 (alíquota zero), 49 (outras saídas – sem tributação) e inclusive no 56, com o aproveitamento de crédito, conforme demonstrado na planilhas **EFD-C – NF-e DE REFERÊNCIA** e **NF-e REF SEM PGTO PIS COFINS**.

**Considerando que, nesse caso, não houve pagamento das contribuições na saída, não é possível tomar crédito sobre as NF-e de devolução.**

Além disso, foi verificado que algumas NF-e de referência constam em **duplicidade** na planilha, ou seja, o “estorno” da contribuição paga sobre essas NF-e foi efetuado duas vezes, conforme demonstrado na planilha NF-e REFERÊNCIA EM DUPLICIDADE.

**Para o restante, ficou comprovado que a empresa havia tributado a operação inicial, cujo “estorno” foi efetuado por meio das NF-e glosadas nesse item.**

Todas as planilhas citadas nesse item estão no Anexo 9.3.10 – OPERAÇÕES INTERNAS. (grifei)

Em sua manifestação quanto à referida diligência, a Recorrente apenas “*ratifica que as NFs de entrada foram emitidas tão somente para neutralizar débitos de operações que não ocorreram na prática.*”.

Isso posto, voto no sentido de acolher o resultado da diligência, e reverter a glosa apenas em relação à parcela em que ficou comprovado que a Recorrente havia tributado a operação inicial, cujo “estorno” foi efetuado por meio das NF-e glosadas nesse item, a partir das planilhas apresentadas juntamente com o Relatório Fiscal de Diligência (Anexo 9.3.10 – Operações Internas)

#### **11. Frete de produtos acabados em operações entre estabelecimentos da mesma empresa e armazéns (9.4.5/9.4.6 do Relatório Fiscal)**

Inicialmente, destaca-se que, juntamente com os itens 9.4.5 e 9.4.6, a Recorrente, em seu recurso, trata também dos itens 8.2 e 9.2.5. Veja-se o seguinte trecho do Recurso Voluntário:

265. Em virtude desse argumento, a Recorrente reuniu neste tópico as despesas relacionadas com armazenagem, que identificou no item 9.2.5. Ainda, a Recorrente incluiu para defesa neste tópico as despesas de frete e armazenagem que foram identificadas no item 8.2.

266. Especificamente, observa-se que **o v. acórdão reverteu a glosa dos créditos relacionados à armazenagem identificadas no item 9.2.5. No entanto, deixou de fazê-lo em relação àquelas do item 8.2 por, erroneamente, apontá-los como crédito extemporâneo. Assim, considerando que os créditos glosados no item 8.2 também incluem despesas com armazenagem, cujo mérito foi acolhido pelo v. acórdão, a Recorrente também requer a reversão da glosa.** (grifei)

Relativamente ao item 9.2.5 do Relatório Fiscal, segue abaixo reproduzido trecho do acórdão recorrido:

#### **SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS, RECEPCIONISTA, ZELADOR E JARDINAGEM (9.2.5)**

Foram glosados todos os créditos por parte da fiscalização, serviços adquiridos e cuja descrição a empresa informou se tratar de serviços administrativos.

Mais uma vez, **a Impugnante informa que houve erro na descrição dos serviços glosados neste item, sendo que identificou pelas notas fiscais se tratar de serviço de armazenagem.**

Como as despesas relativas à armazenagem de mercadoria estão previstas no rol de hipóteses passíveis de geração de crédito da não-cumulatividade, foi requerido na diligência fiscal que fossem “*destacados na planilha ANEXO VIII – SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS, RECEPCIONISTA, ZELADOR E JARDINAGEM, aquelas notas que podem ser efetivamente relacionadas ao serviço de armazenagem, e cujos créditos não tenham sido aproveitados anteriormente.*”.

A fiscalização constatou no curso da diligência fiscal que da relação de notas fiscais (4.937/5.068) apresentada “*apenas 02 NFPS se refere a serviços de movimentação interna de carga em armazém*”; e ainda haveria algumas outras operações que compõem o processo produtivo da empresa, como “*serviços de caldeira, instalação e manutenção de equipamentos*”. Assim, **foram reconhecidos créditos relativos aos serviços de armazenagem**, conforme valores mensais a seguir:

(...)

**Após o batimento das notas fiscais do contribuinte, foram segregadas aquelas que comprovadamente tratavam de armazenamento de mercadorias.** Não obstante, a fiscalização agiu de forma proativa, reconhecendo ainda despesas não relacionadas ao armazenamento (art. 3º, inciso IX da Lei nº 10.833/2003) mas que se referem a “*serviços de caldeira, instalação e manutenção de equipamentos*”, onde se incluem ações de limpeza e lubrificação de equipamentos.

As demais despesas administrativas relacionadas nesse item, como jardinagens, portaria, zelador não podem ter o mesmo tratamento, pois se desenvolvem ao largo do processo de produção, nas áreas administrativas e comerciais.

Assim, sendo reconheço para o item 9.2.5 o crédito adicional de PIS no valor de R\$ 9.508,51 e de Cofins no valor de R\$ 43.796,72, como demonstrado nas planilhas acima colacionadas.

A Resolução CARF nº 3102-000.377, que determinou a realização da diligência pela Unidade de Origem, requereu, dentre outros, que “*3) Em relação ao item 8.2, verifique se os créditos deste item foram apropriados de forma contemporânea, e, ainda, se atendem aos requisitos para o seu creditamento, com a apresentação de relatório conclusivo;*”.

Sobre esse ponto, assim consta do Relatório de Diligência:

**3) Em relação ao item 8.2, verifique se os créditos deste item foram apropriados de forma contemporânea, e, ainda, se atendem aos requisitos para o seu creditamento, com a apresentação de relatório conclusivo:**

A glosa de créditos efetuadas no item 8.2 foi descrita no Relatório Fiscal do Auto de Infração da seguinte maneira:

**8.2 AJUSTES DE ACRÉSCIMOS DE CRÉDITO – REGULARIZAÇÃO C/C**

A fiscalizada procedeu ao ajuste de acréscimo de créditos de PIS/COFINS descritos como REGULARIZAÇÃO C/C, na competência 07/2017:

Mês	Tipo de ajuste - Descrição	Descrição do ajuste	AJUSTE COFINS	AJUSTE PIS
07/2017	AJUSTE ORIUNDO DE OUTRAS SITUACOES	REGULARIZACAO CC	183.439,35	39.783,75

Em resposta ao Termo de Intimação n.º 04, esclareceu que se trata de créditos apurados nas escriturações retificadas, o qual foi solicitado o recolhimento em termo de resposta ao TIF 03, apresentado em 16/02/2022.

Tópico	Descritivo	Comentários Ambev
1.1	Regularização C/C	Solicitado recolhimento com relação ao crédito em tela através do termo de resposta protocolado em 16/02/2022.

Como exposto no item anterior, com o início do procedimento fiscal a empresa perdeu a espontaneidade, não sendo mais possível a autorregularização.

Diante disso, os valores acima, referentes ao ajuste de acréscimo de crédito efetuado no mês 07/2017, denominado **regularização c/c**, serão glosados por essa Auditoria Fiscal, conforme demonstrado no **ANEXO XLVIII – AJUSTE DE REGULARIZAÇÃO C/C**.

Ou seja, a glosa de créditos referente a esse item foi motivada pelo reconhecimento do contribuinte de que os ajustes de acréscimo de crédito sob a denominação REGULARIZAÇÃO C/C foram efetuados de forma indevida.

No entanto, na impugnação apresentada, a empresa argumentou que os créditos de PIS e COFINS foram corretamente escriturados, pois são créditos decorrentes de operações de diversas naturezas, dentre elas, despesas com frete e armazenagem de produtos acabados, etc., ocasião que apresentou, no anexo denominado **DOC05 DEMAIS**, a planilha 8\_2\_RegularizaçãoCC.

Diante disso, a diligência efetuada por essa autoridade fiscal terá como base as informações prestadas nessa planilha, cujas operações foram classificadas da forma a seguir:

Destinação	Base de Cálculo SOMA	Valor PIS SOMA	Valor COFINS SOMA
Em branco	67.561,95	1.114,77	5.134,71
Armazenagem	52.960,54	873,85	4.025,00
Despesas aduaneiras	38,18	0,63	200,19
Limpeza e conservação	4.857,60	80,15	369,18
Locação de máquinas e equipamentos	6.331,80	104,47	481,22
Manutenção de máquinas e equipamentos	1.695.193,96	27.885,02	128.435,49
Transporte*	-10.291,84	-169,82	-782,18
Vigilância e portaria	599.680,82	9.894,73	45.575,74
	<b>2.416.333,01</b>	<b>39.783,81</b>	<b>183.439,35</b>

\*se tratam de CT-e cancelados

Da análise das informações constantes nessa planilha foi constatado que, conforme demonstrado no **ANEXO 8.2 – Ajustes de Regularização C/C**:

- Houve a apropriação de crédito em duplicidade com a escrituração dos documentos Fiscais nos blocos C e D;

- Houve a apropriação de crédito sobre Vigilância e Portaria, o que, conforme exposto no relatório fiscal do Auto de Infração, está em desacordo com a legislação;
- Houve a apropriação de crédito sobre despesas aduaneira, o que, conforme exposto no relatório fiscal do Auto de Infração, também está em desacordo com a legislação;
- Houve a apropriação de crédito na competência 07/2017 sobre transações efetuadas entre 09/2016 e 07/2017, ou seja, houve o aproveitamento extemporaneamente de crédito;
- Além de tudo isso, a maioria das operações se referem a serviços, mas não foi possível verificar o tomador, tendo em vista que os documentos fiscais não constam no processo.

Em relação aos itens 9.4.5 e 9.4.6, pela leitura do Relatório Fiscal, vê-se que a fiscalização glosou créditos relacionados a despesas com frete de produtos acabados (cervejas, chás, etc) entre estabelecimentos do contribuinte e para armazéns:

#### 9.4.5 CRÉDITOS APURADOS SOBRE FRETE INTERNO DE PRODUTOS ACABADOS

Os créditos aproveitados referentes a frete interno de produtos acabados, referentes aos CT-e demonstrados no ANEXO XXVI – CT-e FRETE INTERNO PRODUTOS ACABADOS - serão glosados nessa Auditoria Fiscal.

#### 9.4.6 CRÉDITOS APURADOS SOBRE FRETE DE REMESSA DE PRODUTOS ACABADOS PARA ARMAZÉM GERAL

No entanto, conforme exposto no item anterior, não há amparo legal para esse creditamento, tendo em vista que o frete não está relacionado ao processo produtivo, pois a fase de elaboração já se findou, para ser classificado como insumo (inciso II, art. 3º Leis 10.637/2002 e 10.833/2003), e que não se trata de fretes sobre vendas.”

A DRJ manteve a glosa sob o fundamento de que 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 e armazéns.

A Recorrente aduz que possui dezenas de centros de distribuição espalhados pelo país, que têm a função de centralizar a distribuição das mercadorias para clientes atacadistas ou varejistas ou até mesmo para outras pessoas jurídicas do mesmo grupo empresarial. Além disso, para algumas localidades, a Recorrente utiliza depósitos de terceiros ou armazéns gerais, devido à inviabilidade econômica de implementar um centro de distribuição próprio.

Essa necessidade decorre do fato de que, no segmento em que atua a Recorrente, a venda de mercadorias ocorre de forma pulverizada, atendendo desde os grandes varejistas ao pequeno e médio comercialmente, proprietários de bares, restaurantes e minimercados de bairro.

A logística dos centros de distribuição da recorrente, bem como depósitos e armazéns gerais de terceiros, são imprescindíveis para o desenvolvimento de suas atividades, pois (i) reduzem as distâncias entre os centros fabris e seus clientes; (ii) diminuem a área de armazenagem dos seus clientes; (iii) reduzem os custos de manutenção de estoques; (iv) aumentam o volume de entregas; (v) garantem a disponibilidade dos produtos para clientes de todas as regiões do Brasil em um espaço de tempo reduzido; (vi) evitam o perecimento das mercadorias nas lojas dos clientes e (vii) combatem o excesso de produtos nas lojas dos clientes e erros na previsão de vendas.

Pois bem.

Até recentemente, esta Conselheira Relatora se posicionava no sentido de admitir o aproveitamento de créditos sobre frete de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte.

No entanto, em 26 de setembro de 2024, a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais aprovou a Súmula nº 217 do CARF, segundo a qual “*Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.*”

De acordo com o disposto no artigo 123, § 4º, do RICARF, as Súmula do CARF deverão ser observadas nas decisões dos órgãos julgadores.

Portanto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário neste tópico.

## **12. Créditos apurados sobre acordos logísticos (9.5.2 e 9.5.3 do Relatório Fiscal)**

Sobre esta glosa, transcreve-se o seguinte trecho do Relatório Fiscal:

### **9.5.2 CRÉDITOS APURADOS SOBRE ACORDOS LOGÍSTICOS**

A empresa tomou créditos no F100 de operações denominadas ACORDO LOGÍSTICO realizadas com as empresas Companhia Brasileira de Distribuição, Sendas Distribuição S/A e WMB Supermercados do Brasil Ltda.

Intimada a descrever essa operação, esclareceu que se trata de **ACORDOS COMERCIAIS** firmados com grandes redes de supermercados, conforme resposta ao TIF n.º 04: (destaquei)

(...)

Por se tratar de despesas referentes à comercialização, essas operações não ensejam a tomada de crédito, pois as leis que regem o regime de apuração não cumulativo do PIS e da Cofins não preveem o aproveitamento sobre todas as despesas de venda.

Esses acordos logísticos também não podem ensejar a tomada de crédito com base do inciso II do art. 2.º da Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, pois não possuem ligação, nem mesmo indireta, com o processo produtivo da empresa.

O acórdão recorrido manteve as glosas créditos referentes aos acordos logísticos, entendendo, ainda, que “o contribuinte pretende abater descontos condicionais oferecidos a diversos clientes de forma indireta, para tanto informa os mesmos como crédito do regime não cumulativo. Contudo, a legislação é clara ao possibilitar apenas a exclusão dos descontos incondicionais da base de cálculo das contribuições”. Aduz ainda que “*As despesas informadas referem-se às atividades comerciais, sem qualquer relação com sua linha de produção, ainda que indiretamente. Então, tais atividades não poderiam ser enquadradas como insumo, de qualquer forma.*”

Por sua vez, a Recorrente argumenta que:

298. Em linhas gerais os referidos acordos veiculam descontos a serem concedidos aos seus clientes em virtude de uma negociação prévia, que garante a esses uma expectativa de direito de redução no preço inicial de aquisição. Contudo, como o reajuste de preço não é refletido nos documentos fiscais, que deverão ser registrados na EFD, a Recorrente adotou como prática de registrar créditos da não-cumulatividade sobre os valores informados nos documentos fiscais que são superiores ao preço acordado, de modo a garantir a neutralidade do crédito tributário.

299. É dizer, se de um lado é registrado um débito sobre o valor a maior, de outro a Recorrente registra um crédito para garantir a neutralidade da operação.

300. O v. acórdão erroneamente enquadra tais ajustes de preço como descontos condicionados e, portanto, estaria vedada a sua exclusão da base de cálculo do PIS e COFINS. E o.

301. No entanto, o v. acórdão erra exatamente porque deixa de analisar o contexto da operação da Recorrente e a finalidade dos ajustes. Esses não devem receber o tratamento indicado porque os termos contratuais deixam claro que o direito ao reajuste de preço é concedido previamente, sem vínculo à implementação de qualquer condição.

302. Em linhas gerais as referidas cláusulas veiculam descontos a serem concedidos aos seus clientes em virtude de uma negociação prévia, que garante a esses uma expectativa de direito de redução no preço inicial de aquisição, e que se concretiza a medida em que sejam assumidas/implementadas determinadas obrigações – sempre antes da ocorrência do fato gerador.

303. E, no caso concreto, essa redução no preço é viabilizada exatamente pelas reduções de custo em razão de logística de centralização de entrega das mercadorias, marketing e publicidade dos produtos vendidos nas lojas, inauguração das lojas, devoluções e avarias das mercadorias e de fidelização.

304. É dizer, trata-se de contrato de fornecimento e/ou acordo promocionais firmados com os clientes visando à participação destes nos diversos eventos da relação mercantil entre ambos, de modo que (i) estabelece que ao fornecimento das mercadorias serão aplicados percentuais de descontos fixos tendo como

contrapartida do cliente a adoção de medidas necessárias para obter os resultados pretendidos com cada tipo de desconto, sendo que (ii) o desconto será realizado mediante compensação ou pagamento de boleto.

305. Como se depreende, a relação jurídica travada entre as partes é simples: na negociação do mercado varejista, o fornecedor aceita pactuar um desconto sobre o valor inicial da aquisição porque previamente já convencionou termos adicionais sobre o modelo de entrega (centralizada ou não) e sobre o próprio preço de acordo com o atingimento de metas de volume.

**306. Assim, no momento da venda, o cliente realiza o seu direito ao reajuste no preço acordado, já que define, de forma clara o local da entrega e o volume de mercadorias que será adquirido.**

307. Portanto, são vantagens que integram a negociação **prévia**, interferindo no elemento “preço”, isto é, na quantificação do valor da operação praticada entre vendedor e adquirente, **no momento da efetiva venda**.

308. Dito de outro modo, a Recorrente e seus clientes praticam um preço de tabela, mas, em razão de eventos definidos anteriormente a emissão da nota fiscal – e já previamente acordado -, decidem alterá-lo, representando verdadeira redução de custo de aquisição para o cliente.

309. Não obstante, a Recorrente não pode deixar de mencionar que, por ocasião da venda dessas mercadorias, os referidos descontos/reajustes não são aplicados no documento fiscal, mas sim repassados por meio de pagamento de boletos em favor dos seus clientes - a despeito de ser pressuposto dessa sistemática, conforme se expôs, que o reajuste do preço ocorra no momento da venda.

310. Diante deste cenário, e considerando os valores constantes nas notas fiscais, para fins de preenchimento da EFD-Contribuições, a Recorrente é obrigada a informar os valores indicados nos respectivos documentos fiscais. Todavia, é certo que em virtude do acordo logístico e fidelidade firmados, houve – previamente – um reajuste de preço que não foi refletido nos documentos fiscais – notas fiscais e registros da EFD-Contribuições, que refletiriam uma operação com o valor a maior e, conseqüentemente, também um valor a maior de tributo a recolher.

311. Nesse sentido, com vistas a afastar o recolhimento do PIS e COFINS a maior, a Recorrente adotou como prática de promover ajustes no Bloco M da EFD Contribuições.

312. Nesse sentido, pode ser verificado nas planilhas anexas (Doc. 05 da Impugnação), que todos os valores tomados como crédito estão vinculados a uma determinada nota fiscal, cujo percentual de desconto quando aplicado corresponde a exata base de cálculo do crédito tomado:

MÊS Lançamento	Data do Documento	Nota Fiscal	Razão Social	CNPJ	Descrição do Produto	CF OP	Chave de Acesso	Base de Cálculo	% Acordo LOG	BC Acordo Logístico	PIS LOGÍSTICO (1,65%)	COFINS LOGÍSTICO (7,6%)
10/1/2017	10/9/2017	14 05	BRASILEIRA DE DISTRIBUICA	475084	GUARANA CHP ANTARCTICA LT 17 269ML SH C 15		33171007526557006817	R\$ 22.281,4	4 4.50%	1,002.66	R\$ 16.54	R\$ 76.20

313. A diferença entre o item 9.5.2 e 9.5.3 glosado pela Autoridade Fiscal consiste no fato que aqueles corresponde aos créditos registrados de forma contemporânea às operações, enquanto esses de forma extemporânea.

314. Porém, a despeito dessa diferença, ambos decorrem dessa busca da Recorrente para ajustar suas obrigações fiscais de modo a refletir a realidade das suas operações e as receitas efetivamente auferidas. Especificamente no que se refere à forma de registro aplicada para os créditos de forma extemporânea, a Recorrente faz referência ao tópico IV.1, onde teve oportunidade de explanar seus argumentos quanto a legitimidade da forma adotada para apuração de créditos extemporâneos.

315. Mas, certo que ambos itens representam uma situação em que o preço pago pelo cliente é reduzido e a Recorrente busca, então, ajustar suas obrigações fiscais de modo a refletir a realidade das suas operações e as receitas efetivamente auferidas.

(...)

323. Nessa senda, cumpre destacar também a posição recente do A. Superior Tribunal de Justiça, no âmbito do **Recurso Especial nº 1.836.082/SE, julgado em 11 de abril de 2023 – de forma muito RECENTE** -, que asseverou de forma favorável ao contribuinte, após a análise de situação em que era exigido do varejista o pagamento das contribuições ao PIS e à COFINS sobre os valores recebidos dos fornecedores em relação aos descontos concedidos sob a forma de descontos e bonificações, decorrentes de acordos que estabeleciam uma gama de possibilidades ao varejista para a obtenção das ditos descontos ou bonificações.

324. A Corte Superior consignou o entendimento favorável ao contribuinte no sentido de que:

“IV – Nas relações comerciais entre agentes econômicos, o adquirente de mercadorias para revenda despende valores com a compra de produtos para desempenho de sua atividade empresarial, sendo desinfluyente a natureza jurídica dos descontos obtidos do fornecedor para a incidência das contribuições em exame quanto ao varejista, porquanto rubrica modificadora da receita de quem vende e redutora dos custos do comprador.

V – A pactuação de contrapartida a cargo do revendedor para a redução da quantia paga ao fornecedor constitui forma de composição do preço acordado na transação mercantil, motivo pelo qual não pode ser dissociada

desse contexto para figurar, autonomamente, como a contraprestação por um serviço.

VI – Os descontos concedidos pelo fornecedor ao varejista, mesmo quando condicionados a contraprestações vinculadas à operação de compra e venda, não constituem parcelas aptas a possibilitar a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS a cargo do adquirente.”

325. No caso vertente, entendeu o STJ que o adquirente de mercadorias com vantagens comerciais diversas não as pode tratar como receita, como se estivesse prestando serviços ao fornecedor. Asseverou que, em realidade, tais vantagens comerciais (ainda que condicionadas), não deveriam ser tratadas como uma remuneração, mas como um **reduzidor do custo de aquisição por parte do adquirente**. Ora, se tais vantagens comerciais são tratadas, da perspectiva do comprador, como “reduzidor do custo de aquisição” é verdadeiro dizer, por necessária correspondência lógica, que, da **perspectiva do vendedor (é o caso da Recorrente), devem ser tratadas com reduzidor do preço de venda!**

326. Como bem explicado pela Relatora Min. Regina Helena Costa, tais vantagens comerciais são redutores do custo de aquisição por parte do adquirente:

“Com efeito, a composição do preço praticado em contratos de compra e venda celebrados entre sociedades empresárias leva em consideração uma gama elevada de arranjos comerciais – tais como prazos de entrega, condições de pagamento, vantagens publicitárias ou mesmo a relação pretérita entre as partes –, de modo que a diminuição do valor a ser despendido pela Recorrente na aquisição de mercadorias, embora atrelada a uma contraprestação em favor do fornecedor, não pode ser dissociada desse contexto para figurar, autonomamente, como a contraprestação por um serviço, sob pena de modificar a essência do negócio jurídico pactuado.

Ajustes dessa natureza são ancorados no princípio da liberdade de contratar, o qual confere aos agentes econômicos margem de apreciação acerca dos elementos relevantes para a fixação do preço avençado. Desse modo, a despeito das variadas formas pelas quais são negociados os descontos sujeitos a contrapartidas por parte adquirente, as tratativas são intrinsecamente ligadas ao contrato de compra e venda com o escopo de reduzir a quantia paga pelo varejista e de permitir ao vendedor a obtenção de proveitos comerciais.”

327. Portanto, no entendimento da Exma. Ministra Relatora, acompanhada pelos demais Ministros da Corte Superior, as bonificações ou descontos capturados pelo adquirente devem ser considerados reduzidor do custo de aquisição. Logo, **do ponto de vista do fornecedor (como é o caso da Recorrente), devem ser tratados como reduzidor do preço de venda.**

328. Além disso, no caso concreto, o ajuste de preço é firmado no momento da circulação da mercadoria, sendo este, após os mecanismos de compensação

comercial, efetivamente o valor pago pelo cliente, razão pela qual é oportuno à Recorrente adotar mecanismos para retificar sua receita e neutralizar as bases majoradas.

329. Diante do exposto, considerando que (i) estamos diante de contratos que definem acordos logísticos e que referidos acordos acabam por gerar um reajuste dos preços acordados, (ii) o reajuste de preço não foi refletido na nota fiscal de venda, (iii) houve a necessidade de escrituração na EFD-Contribuições dos valores constantes em Nota Fiscal, (iv) somente pode ser considerado como receita, para fins de tributação pelo PIS e pela COFINS, a operação que, de fato, revele ingresso de riqueza nova que se integra ao patrimônio do contribuinte de maneira positiva e definitiva, e (v) a Recorrente precisa, por todas essas circunstâncias garantir a neutralidade do crédito tributário, é certo que é legítimo o creditamento realizado em relação aos contratos em referência.

Assiste razão à Recorrente.

O STJ adotou o seguinte entendimento para afastar a exigência do PIS e da COFINS sobre o valor dos descontos obtidos pelo contribuinte adquirente junto a seus fornecedores, no julgamento do RESP 1.836.082:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO AO ART. 1.022 DO CPC/2015. INOCORRÊNCIA. ARTS. 1º, CAPUT, § 3º, V, A, DAS LEIS NS. 10.637/2002 E 10.883/2003. BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DA COFINS. INGRESSO PATRIMONIAL NOVO. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS POR VAREJISTA COM DESCONTO CONCEDIDO POR FORNECEDORES. PARCELA REDUTORA DO CUSTO QUE NÃO CARACTERIZA RECEITA DO COMPRADOR. CONTRAPARTIDA DO ADQUIRENTE PARA OBTENÇÃO DO ABATIMENTO NÃO CONSTITUI PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE CONHECIDO E PROVIDO.

[...] III - Consoante previsto nos arts. 1º, § 3º, V, a, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.883/2003, a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, no regime não cumulativo, consiste no total de receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, razão pela qual o conceito jurídico de receita não se vincula àquele veiculado pela ciência das finanças. Precedente do STF.

IV - Nas relações comerciais entre agentes econômicos, o adquirente de mercadorias para revenda despende valores com a compra de produtos para desempenho de sua atividade empresarial, sendo desinfluyente a natureza jurídica dos descontos obtidos do fornecedor para a incidência das contribuições em exame quanto ao varejista, porquanto rubrica modificadora da receita de quem vende e redutora dos custos do comprador.

V - A pactuação de contrapartida a cargo do revendedor para a redução da quantia paga ao fornecedor constitui forma de composição do preço acordado na

transação mercantil, motivo pelo qual não pode ser dissociada desse contexto para figurar, autonomamente, como a contraprestação por um serviço.

VI - Os descontos concedidos pelo fornecedor ao varejista, mesmo quando condicionados a contraprestações vinculadas à operação de compra e venda, não constituem parcelas aptas a possibilitar a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS a cargo do adquirente.

VII - Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa extensão, provido.

(STJ, REsp 1.836.082/SE, Relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, DJe de 12/05/2023)

Veja-se que, nesta oportunidade, a Corte entendeu que o desconto comercial, independentemente da forma como é concedido, não se amolda ao conceito de receita, mas, sim, de redutor do custo de aquisição.

Partindo da premissa de que o desconto concedido pelo fornecedor não se amolda ao conceito constitucional de receita, da mesma forma, também é irrelevante que este esteja ou não indicado na nota fiscal, como já decidido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais:

PIS E COFINS. COMPOSIÇÃO. DESCONTOS COMERCIAIS E BONIFICAÇÕES. REDUTORES DE CUSTO.

O desconto incondicional é aquele concedido independente de qualquer condição futura, não sendo necessário que o adquirente pratique ato subsequente ao de compra para a fruição do benefício. No caso vertente, as bonificações e descontos comerciais ao se enquadrarem como descontos incondicionais, independentemente da ausência de descrição na nota fiscal, devem ser considerados como parcela redutora do custo de aquisição para o adquirente. Tais bonificações, modalidades de descontos incondicionais, e os descontos comerciais não possuem natureza jurídica e contábil de receita passível de tributação pelo PIS e Cofins.

(CARF, Processo nº 10480.722794/2015-59, Acórdão nº 9303-013.338 - 3ª Turma da CSRF, sessão de 20/09/2022, Relator Conselheiro Valcir Gassen)

Sendo assim, concordo com o entendimento defendido pela Recorrente no sentido de que, se os descontos comerciais são tratados, da perspectiva do comprador, como redutor do custo de aquisição, eles devem ser, pela perspectiva do vendedor - no caso, a Recorrente -, considerados como redutor do preço de venda.

Ademais, também assiste razão à Recorrente quando pondera que: (i) trata-se de contratos que definem acordos logísticos e que referidos acordos acabam por gerar um reajuste dos preços acordados, (ii) o reajuste de preço não é refletido na nota fiscal de venda, (iii) existe a necessidade de escrituração na EFD-Contribuições dos valores constantes em Nota Fiscal, (iv) somente pode ser considerado como receita, para fins de tributação pelo PIS e pela COFINS, a operação que, de fato, revele ingresso de riqueza nova que se integra ao patrimônio do

contribuinte de maneira positiva e definitiva, e (v) a Recorrente precisa, por todas essas circunstâncias, garantir a neutralidade do crédito tributário.

Isso posto, voto no sentido de reverter as glosas relativas aos créditos apurados sobre acordos logísticos.

### **13. Créditos relativos à aquisição de ativo imobilizado (9.6.1 a 9.6.13 do Relatório Fiscal)**

De acordo com o Relatório Fiscal do Auto de Infração, a partir das informações apresentadas pela Recorrente na planilha em *excel* para o atendimento do Termo de Intimação Fiscal n.º 07, teriam sido apuradas as seguintes irregularidades nos créditos tomados no registro F130:

**(9.6.1)** - A empresa tomou créditos no registro F130 sobre veículos com apropriação integral com base no valor da aquisição;

- Para esses créditos a natureza da operação foi informada como Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (crédito com base no valor da aquisição). Verificou-se se tratar, com exceção de uma caminhonete, de aquisição de motocicletas.

**(9.6.2)** – NF-e e CT-e cancelados;

- Aquisição foi cancelada, logo foram glosadas as despesas relativas a estes imobilizados.

**(9.6.3)** – Operações internas Ambev x Ambev;

- Não têm relação com o registro F130 (aquisição de bens do imobilizado).

**(9.6.4)** - Operações internas – empresas sucedidas (Cia de Bebidas das Américas, Ambev Brasil e Londrina Bebidas);

- Crédito extemporâneo (2011 a 2013) sendo que a incorporação ocorreu em 2014. Deveriam ter sido escriturados nas respectivas empresas à época própria;

**(9.6.5)** – Operações de remessa de vasilhame efetuada por CRBS S/A;

- Operações de simples remessa não geram direito a apuração de crédito de PIS/COFINS com base no valor da aquisição. Tratam de NF-e emitidas entre 2012 e 2014, com crédito foi apurado outubro de 2017, enquanto a AMBEV informou que efetuou a incorporação dessa empresa (que não consta nos sistemas da RFB) em 03/2018.

**(9.6.6)** - NF-e referentes a devolução/retorno;

- Analisando a descrição dos produtos retornados, percebe-se que a maioria das operações não se refere a produtos do imobilizado, mas a bebidas vendidas pela empresa. Além disso, as NF-e referentes a bens do imobilizados não se referem a aquisição, mas ao retorno de bens dados em comodato/locação.

**(9.6.7)** - NF-e referentes a remessa/retorno de vasilhame, retorno de mercadoria em depósito, simples remessa;

- Por não se tratar de aquisição de bens, tais operações não suportam essa tomada de créditos.

**(9.6.8)** - NF-e em duplicidade com o BLOCO C;

**(9.6.9)** - CT-e em duplicidade com o BLOCO D;

**(9.6.10)** - CT-e referentes a operações da CRBS S/A;

- Além de essas operações serem por conta de empresa diversa da fiscalizada, ainda se trata de transporte de imobilizado que não está ligado ao processo produtivo, mas ao de venda, tais como freezer, chopeiras, etc. Além disso, a maioria dessas operações não se refere à aquisição do imobilizado, mas a simples remessa entre unidades da CRBS.

**(9.6.11)** - CT-e referentes a transferência de imobilizado entre unidades da fiscalizada;

- Conforme planilha apresentada referentes às operações do registro F130, a empresa tomou créditos sobre fretes referentes a transferência de imobilizado entre as suas unidades, como refrigeradores, freezers, chopeiras.

**(9.6.12)** - Referentes a devolução de vasilhame e afins;

- Analisando as NF-e obtidas no ambiente SPED, consta-se que se tratam de NF-e de retorno de pallet, chapatex, big bag, engradado, folha separadora, garrafeira, moldura de madeira/plástico, separador ou itens dessa natureza.

**(9.6.13)** CT-e referentes a remessas diversas (comodato/conserto/troca)

- Conforme planilha apresentada, a empresa tomou créditos sobre fretes incorridos sobre diversas operações. Como essas operações não se tratam de aquisição, e muitas sequer se referem a imobilizados utilizados na produção de empresa, não há amparo legal para tomada de crédito de PIS/COFINS referente ao frete sobre elas.

Por ocasião da Impugnação, a Recorrente informou que identificou alguns créditos apurados equivocadamente, os quais foram indicados para pagamento e apresenta os seus argumentos contra a glosa dos demais créditos, que são reiterados no Recurso Voluntário.

Em relação aos demais créditos glosados, a Recorrente assim argumenta:

333. A Autoridade Fiscal glosou diversos documentos fiscais registradas no bloco F130 da EFD-Contribuições, que sequer teriam relação com operações de aquisição de bens do ativo imobilizado.

334. Contudo, **após diligência, a Recorrente identificou que houve um erro na indicação das chaves de notas fiscais informadas para comprovação do crédito apropriado, quando apresentou a Resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 07.**

335. As notas originais e (corretas!) revelam que as despesas estão relacionadas à benfeitorias, aquisição de máquinas e equipamentos, vasilhames e materiais de embalagem, bem como o respectivo frete da aquisição, e, portanto, correto o registro do crédito no Bloco F130.

336. Para fins didáticos, a Recorrente apresenta a planilha abaixo, onde resume os fluxogramas que foram apresentados na Impugnação, e nos quais era demonstrado item a item a origem/natureza do crédito atuado:

Item	Autuação	Operações/aquisições identificadas pela Recorrente	Item	Autuação	Operações/aquisições identificadas pela Recorrente
9.6.1	Crédito sobre veículos com base no valor da aquisição	Crédito sobre veículos com base no valor da aquisição	9.6.8	NF-e em duplicidade com o bloco C	• Bens do ativo - Máquinas e equipamentos; Materiais de embalagem e transporte (retornáveis e reutilizáveis); e Vasilhames • Frete de aquisição de ativos
9.6.2	NF-e e CT-e cancelados	• Bens do ativo - Materiais de embalagem e transporte (retornáveis e reutilizáveis) • Frete de aquisição de ativos	9.6.9	CT-e em duplicidade com o bloco D	• Bens do ativo - Máquinas e equipamentos; Materiais de embalagem e transporte (retornáveis e reutilizáveis); e Vasilhames • Frete de aquisição de ativos
9.6.3	NF-e referentes a operações interna – AMBEV X AMBEV	• Bens do ativo - Máquinas e equipamentos; Materiais de embalagem e transporte (retornáveis e reutilizáveis); e Vasilhames • Frete de aquisição de ativos	9.6.10	CT-e referentes a operações CRBS S/A	• Frete de aquisição de ativos • Frete de venda à ordem (aproveita-se os argumentos do tópico IV.3.8)
9.6.4	NF-e referentes a operações interna – empresas sucedidas (CIA DE BEBIDAS DAS AMERICAS, AMBEV BRASIL E LONDRINA BEBIDAS)	• Bens do ativo - Máquinas e equipamentos; Materiais de embalagem e transporte (retornáveis e reutilizáveis) • Frete de aquisição de ativos	9.6.11	CT-e referentes a transferência de imobilizado entre unidades da fiscalizada	• Bens do ativo - Máquinas e equipamentos; Materiais de embalagem e transporte (retornáveis e reutilizáveis) • Frete de aquisição de ativos
9.6.5	NF-e referentes a operações de remessa de vasilhame efetuada por CRBS S/A	• Bens do ativo - Máquinas e equipamentos; Materiais de embalagem e transporte (retornáveis e reutilizáveis) • Frete de aquisição de ativos	9.6.12	CT-e referentes a devolução de vasilhame e afins	• Frete de aquisição de ativos
9.6.6	NF-e referentes a devolução/retorno	• Bens do ativo - Máquinas e equipamentos; Materiais de embalagem e transporte (retornáveis e reutilizáveis); e benfeitorias • Frete de aquisição de ativos	9.6.13	CT-e referentes a remessas diversas (comodato/consort o/troca)	• Frete de aquisição de ativos, especialmente vasilhames
9.6.7	NF-e referentes a remessa/retorno de vasilhame, retorno de mercadoria em depósito, simples remessa	• Bens do ativo - Máquinas e equipamentos; Materiais de embalagem e transporte (retornáveis e reutilizáveis); e Vasilhames • Frete de aquisição de ativos			

Observa-se que o item 9.6.1 é o único deste bloco que não há controvérsia quanto à natureza da operação, por isso está destacado em verde.

337. Em suma, embora a Autoridade Fiscal tenha segregado esse conjunto de notas fiscais sob argumentos distintos para a glosa, a análise revelou que se trata de operações cuja legitimidade da apropriação do crédito passa pela análise da hipótese de crédito na aquisição de ativos. Por essa razão, a Recorrente agrupou a defesa dos itens em um único tópico. Ainda, pela pertinência, a Recorrente incluí o item 8.2, especificamente em relação às despesas com aquisição de ativos identificadas.

338. Contudo, o v. acórdão deixou de considerar esse aspecto de fundamental importância e revela diversas incoerências na análise fática e argumentativa do tópico.

339. O v. acórdão inicia indicando o objeto de autuação de cada item, sem fazer qualquer referência ao quanto revelado pela Recorrente acerca da verdadeira natureza das operações glosadas.

340. Na sequência, analisa a hipótese de apropriação de crédito sobre ativos, mas, entende que a Recorrente está buscando aplicar o conceito de essencialidade e relevância pertinente aos insumos para estender essa regra aos casos de aquisições de ativos que não necessariamente seriam aplicados diretamente na produção. Entende que a decisão do STJ no REsp 1.121.170/PR não se estende à outras hipóteses de creditamento.

341. Em que pese o equívoco dessa conclusão (que será mais bem contraposto abaixo), observa-se que o v. acórdão sequer buscou entender se esse argumento fazia sentido frente às verdadeiras operações realizadas pela recorrente.

342. Ao final, o v. acórdão utiliza esse argumento para concluir que:

- *os itens 9.6.3; 9.6.4; 9.6.5; 9.6.6; 9.6.7 “que tratam de operações internas de movimentação de embalagens, vasilhames, bebidas, etc.” não possuem a característica de essencialidade e relevância*
- *os itens 9.6.2; 9.6.8; 9.6.9; 9.6.10; 9.6.11, “anteriormente explicitados, que tratam de NF-e canceladas, NF-e e CT-e em duplicidade com valores já informados em outros blocos da EFD-Contribuições, operações de outras empresas antes de serem incorporadas”, não podem ser enquadradas como insumos, muito menos serem classificadas como despesas de depreciação/amortização de bens do ativo imobilizado.*

343. Fica claro que o v. acórdão não considerou a real natureza das operações desses itens, que foram efetivamente evidenciadas pela Recorrente e, conseqüentemente, sequer é possível concluir que sua interpretação restritiva das hipóteses de crédito na aquisição de ativo é aplicável ao caso concreto.

344. Também, o v. acórdão deixou de analisar o argumento subsidiário da Recorrente, para enquadramentos das despesas com materiais de embalagem e transporte como insumos.

345. De outro lado, o v. acórdão reconhece a possibilidade de apropriação de crédito sobre a aquisição de veículos (item 9.6.1), mas entende que a Recorrente não poderia ter se apropriado em uma única parcela, pois a determinação prevista no art. 1º da Lei nº 11.774/2008 se aplica apenas às máquinas e equipamentos utilizados na produção.

346. Diante do exposto, a Recorrente passa a apresentar os argumentos que sustentam a legitimidade dos créditos cuja glosa foi mantida pelo v. acórdão, seja para melhor esclarecer sobre sua interpretação quanto a pertinência da destinação desses ativos no processo de produção, seja para tratar do direito a apropriação integral do crédito na aquisição de veículos automotores.

Em sequência, a Recorrente, defendendo que grande parte dos créditos indicados nos itens em referência dizem respeito à aquisição de ativo e o respectivo frete, passa à análise do que denomina de legitimidade do crédito com base na natureza das operações glosadas, através dos seguintes tópicos:

**(i) Aquisição de ativo imobilizado – Art. 3º, incisos VI e VII, da Lei 10.833/03**

**(ii) Aquisição de materiais de embalagem e transporte configuram insumos - Art. 3º, inciso II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03**

**(iii) Aquisição de veículos configuram insumos - Art. 3º, inciso II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03**

Passa-se, portanto, à análise dos tópicos supramencionados.

**(i) Aquisição de ativo imobilizado – Art. 3º, incisos VI e VII, da Lei 10.833/03**

Neste tópico, a Recorrente tece considerações acerca da sistemática da não cumulatividade da Contribuição ao PIS e da COFINS, salientando que as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 autorizaram, entre outras hipóteses, o contribuinte a descontar créditos em relação à aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado e às edificações e benfeitorias em imóveis.

Discorre que dos incisos VI e VII do *caput* do art. 3º, “*máquinas e equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado*” utilizados “*na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços*” e “*edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa*” dão direito a crédito de PIS e COFINS, sob determinadas condições. E que, por máquinas e equipamentos, deve-se entender inclusive suas partes e peças, conforme entendimento da RFB, ratificado no Parecer Normativo COSIT 05/201846.

Sustenta a Recorrente que a parcela do frete nas aquisições também deve ser incluída no custo do ativo imobilizado, conforme o Pronunciamento Técnico CPC 27, razão pela qual estes serviços também dão direito ao creditamento.

Defende que “*a legislação não exige que o imóvel seja destinado à consecução das atividades produtivas, mas tão somente que seja desenvolvida alguma atividade, seja meio ou final, da empresa. Portanto, para o caso da Recorrente, cujas benfeitorias foram implementadas em sua fábrica de Camaçari, não há dúvidas que o crédito é legítimo.*”

E, ainda, “*o crédito decorrente da aquisição de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado está condicionado a que esses bens sejam utilizados “para locação a terceiros, ou produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços”.*”

Argumenta que “*se os insumos admitidos são aqueles que são essenciais à atividade do contribuinte, também deve ser admitido créditos decorrentes da aquisição de ativos que estão relacionados com a consecução da sua atividade econômica, ainda que não sejam aplicados diretamente na produção ou prestação.*”

Defende a Recorrente que *“considerando que as despesas incorridas pela Recorrente se trata de aquisição de máquinas e equipamento utilizados na etapa de produção e outros, como freezers, geladeiras e chopeiras, que são dados em comodato aos seus Clientes para viabilizar a etapa seguinte de comercialização, não resta dúvida que são necessários para a atividade da pessoa jurídica.”* e *“Também, há os vasilhames de vidro que são adquiridos para engarrafar as bebidas, e até mesmo itens como garrafeiras, pallets e chapatex que são utilizados para acondicionar os produtos fabricados – todos produtos retornáveis. Certamente, portanto, se trata de aquisição de ativos que estão direta ou indiretamente relacionados com suas atividades de produção, já que não é possível se imaginar o envase e transporte de bebidas sem esses ativos.”*

A Recorrente argumenta que *“Para melhor identificação do quanto defendido pela Recorrente, rememora-se que foram juntadas planilhas (doc. 05 da impugnação) com explicações detalhadas, indicado os tipos de bem adquiridos, bem como informações sobre a operação de frete da aquisição destes bens. Ainda, são juntadas notas fiscais (por amostragem) que comprovam a natureza dessas operações e irão permitir a estes I. Julgadores fazerem a correta subsunção dos fatos ao caso concreto.”*

O mencionado *“doc. 05 da impugnação”* são planilhas em *excel* relacionando chaves de acesso de notas fiscais e a indicação, para cada uma delas, dentre outros, do produto e das observações da Recorrente acerca da natureza da operação e se daria ou não direito ao crédito. As poucas notas fiscais apresentadas também não acrescentam razões para o convencimento desta Conselheira Relatora.

Considerando que o trabalho fiscal, neste tópico, partiu das informações prestadas pela própria Recorrente em resposta ao TIF 07, como esclarecido pela Autoridade Fiscal e reconhecido pela Recorrente, havendo o alegado erro nas informações prestadas anteriormente e que embasaram o trabalho fiscal, seria esperado que a Recorrente trouxesse aos autos não apenas as planilhas em *excel* acima mencionadas, mas documentos e esclarecimentos mais pormenorizados, discriminando e comprovando os bens e as suas características que deram suporte à escrituração como aquisição de ativo imobilizado e a respectiva tomada de créditos da Contribuição para o PIS e da COFINS.

Nesse contexto fático-probatório, passa-se a analisar a discussão posta.

No tocante às aquisições de máquinas e equipamentos, os únicos bens expressamente mencionados e discriminados pela Recorrente em seu recurso são freezers, geladeiras e chopeiras e, em relação a eles, esclarece que *“são dados em comodato aos seus Clientes para viabilizar a etapa seguinte de comercialização”*.

Neste ponto, é importante destacar que está se discutindo a possibilidade de aproveitamento de créditos da Contribuição para o PIS e da COFINS com fundamento no art. 3º, incisos VI, da Lei 10.833/03 (e não com base no inciso II do referido diploma legal), que assim estabelece:

Lei 10.833/2003

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, VII e XI do caput, incorridos no mês;

(grifei)

Como cediço, é possível o aproveitamento de créditos relativos à aquisição de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, desde que empregados no processo produtivo. Em regra, tais créditos são apurados com base nos encargos de depreciação. Excepcionalmente, no caso de máquinas e equipamentos diretamente empregados no processo produtivo, a legislação permite o desconto de créditos com base no valor de aquisição, respeitados os prazos e condições nela estabelecidos.

Em relação aos vasilhames de vidro e itens como garrafeiras, *pallets* e chapatex, todos retornáveis e utilizados para acondicionar os produtos fabricados, entendo que estão essencialmente ligados à atividade produtiva da Recorrente, razão pela qual deve ser reconhecido o direito à apropriação dos créditos da Contribuição para o PIS e da COFINS. Considerando que o frete integra o custo de aquisição dos referidos bens, também em relação a eles reconheço o direito ao crédito das referidas contribuições.

No que se refere aos freezers, geladeiras e chopeiras, considerando os esclarecimentos prestados pela própria Recorrente, no sentido de que são dados em comodato aos seus clientes para viabilizar **a etapa seguinte de comercialização**, conclui-se que não são empregados no seu processo produtivo, razão pela qual não dão direito ao crédito das contribuições e tampouco o respectivo frete.

Já no tocante aos itens classificados como “benfeitorias”, a Recorrente apenas alega em seu recurso que “*todos eles se referem a serviços e produtos que são destinados à aplicação em seus estabelecimentos*”, sem tecer quaisquer outros esclarecimentos, razão pela qual não podem ser acolhidos.

Isso posto, voto por reconhecer o aproveitamento dos créditos em relação aos vasilhames de vidro e itens como garrafeiras, *pallets* e chapatex, e dos respectivos fretes de aquisição.

**(ii) Aquisição de materiais de embalagem e transporte configuram insumos - Art. 3º, inciso II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03**

Subsidiariamente, se este Colegiado entender que as despesas com aquisição de *pallets*, garrafeiras e chapatex utilizados para embalagem e transporte não se enquadram na hipótese do artigo 3º, inciso VI, da Lei nº 10.833/03, a Recorrente defende que as despesas com aquisição de *pallets*, garrafeiras e chapatex utilizados para embalagem e transporte se enquadram na hipótese do artigo 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/03, configurando insumos da sua atividade.

A Recorrente assim justifica:

377. Para os produtos e mercadorias chegarem até seus clientes é necessário acomodá-los e protegê-los. Esse procedimento otimiza o transporte, mas, sobretudo assegura a correta guarda e conservação dos produtos e mercadorias nos armazéns e caminhões.

378. As garrafas de vidro necessitam ser acomodadas em caixas (garrafeiras) e posteriormente protegidas por *pallets* e chapatex, pois são mercadorias excessivamente frágeis (vidro).

379. É impensável imaginar o processo industrial da Recorrente sem a utilização dos *pallets*, chapatex e garrafeiras que ensejam os créditos glosados. Não há condições operacionais de produção, bem como de logística, que permitam a consecução normal das atividades da Recorrente sem a utilização desses materiais.

380. Esses bens, dentro do contexto comercial da Recorrente, revelam-se extremamente necessário e relevante para a consecução das atividades operacionais e logísticas da Recorrente, seja dentro do centro fabril ou nos armazéns.

381. Ora, por óbvio, as garrafeiras, os chapatex e os *pallets*, porque exigidos por normas sanitárias e de segurança, bem como essenciais à armazenagem e transporte dos produtos, enquadram-se perfeitamente dentro do conceito de insumo previsto pelas Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Assiste razão à Recorrente.

Para fins de análise do direito ao creditamento, não podemos considerar a atividade exercida pela empresa de forma teórica, focando exclusivamente naqueles itens imprescindíveis para uma atividade genericamente considerada. Pelo contrário, deve-se atentar às peculiaridades de cada atividade específica, analisando em cada situação aquilo que cumpre com os critérios de essencialidade e relevância no caso concreto.

Os materiais de embalagem são considerados insumos da atividade econômica, podendo gerar créditos de PIS e COFINS, como reiteradamente decidido pelo CARF, inclusive por sua CSRF:

CRÉDITOS. GASTOS COM PALLETS, PARA PROTEÇÃO E TRANSPORTE DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com pallets para proteção e transporte dos produtos alimentícios, 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, aplicado no âmbito do CARF por força do disposto no § 2º do art. 62 do Anexo II do seu Regimento Interno.

(Processo nº 10983.911358/2011-68; Acórdão nº 9303-014.369; Conselheiro Relator Rosaldo Trevisan, Sessão de 19/09/2023)

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

Período de apuração: 01/04/2012 a 30/06/2012

EMBALAGENS PARA TRANSPORTE. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE. As despesas incorridas com materiais de embalagens para proteção e conservação da integridade de produto alimentícios durante o transporte enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, ensejando o direito à tomada do crédito das contribuições sociais não cumulativas.

(Processo nº 13433.720226/2017-39; Acórdão nº 9303-014.002; Relator Conselheiro Vinícius Guimarães, Sessão de 13/04/2023)

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

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2009

CRÉDITOS. INSUMOS. PALLETS E CAIXAS DE MADEIRA Os pallets e caixas de madeira são utilizados para proteger a integridade das matérias-primas e dos produtos, enquadrando-se no conceito de insumos.

(Processo nº 16366.720123/2011-12; Acórdão nº 3402-008.917; Relator Conselheiro Pedro Sousa Bispo, Sessão de 23/08/2021)

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

Ano-calendário: 2016

(...)

CRÉDITO. EMBALAGEM DE TRANSPORTE

No âmbito do regime não cumulativo, independentemente de serem de apresentação ou de transporte, os materiais de embalagens utilizados no processo produtivo, com a finalidade de deixar o produto em condições de ser transportado, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições.

(Processo nº 10660.901105/2018-03; Acórdão nº 3401-010.639; Sessão de 27/09/2022)

Nesse contexto, cabe a notar determinação contida na Súmula CARF nº 235:

**Súmula CARF nº 235**

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 05/09/2025 – vigência em 16/09/2025

As despesas incorridas com embalagens para transporte de produto, quando destinadas à sua manutenção, preservação e qualidade, enquadram-se na definição de insumos fixada pelo STJ, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

Acórdãos Precedentes: 9303-012.073, 9303-012.337, 9303-013.721, 9303-014.002; 9303-014.884, 9303-015.322.

Portanto, acolho o pedido subsidiário da Recorrente, na hipótese de o Colegiado entender que não se enquadram na hipótese do artigo 3º, inciso VI, da Lei nº 10.833/03, para considerar que as despesas com embalagens, tais como vasilhames de vidro, garrafeiras, pallets e chapatex, se enquadram como insumos e, desta forma, reconhecer o direito ao crédito da Contribuição para o PIS e COFINS não cumulativas, assim como em relação ao frete pago na aquisição de insumos, que integra o custo da produção.

**(iii) Aquisição de veículos configuram insumos - Art. 3º, inciso II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03**

Para uma melhor compreensão, transcreve-se o seguinte trecho do Relatório Fiscal do Auto de Infração:

De posse das informações prestadas pela empresa em atendimento ao TIF 07, verificou-se que, com exceção de uma caminhonete, todos os veículos adquiridos se tratam de motocicletas.

Diante disso, a empresa foi intimada a informar em que atividade esses veículos são utilizados. Como resposta informou que as motocicletas são utilizadas na comercialização dos produtos fabricados e a caminhonete no transporte de insumos (TIF 08):

1) Informar em que atividade são utilizados os veículos informados na resposta apresentada ao Termo de Intimação Fiscal n.º 07, constantes no ANEXO I.

2) Caso os veículos sejam utilizados em mais de uma atividade, identificar quais veículos são utilizados em cada atividade.

**Resposta aos itens 01 e 02:**

Em atenção aos quesitos acima, a Intimada esclarece que as motocicletas são destinadas aos vendedores para comercialização dos produtos de fabricação própria.

Já a caminhonete adquirida na Nota Fiscal n.º 1097189, destina-se ao transporte de insumos da maltaria.

No entanto, a legislação somente permite a tomada de crédito sobre bens do ativo imobilizado utilizados na produção de bens, ou seja, não há previsão legal para bens utilizados na comercialização, como é o caso das motocicletas, que são utilizadas pelos vendedores.

Além disso, os créditos tomados sobre veículos utilizados na produção devem ser calculados com base no encargo de depreciação, uma vez que a Lei 11.774/2008 permite a apuração com base no valor da aquisição somente para **máquinas e equipamentos**. Para veículos, permanece a regra prevista no inciso III do §1º do art. 3.º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

A Solução de Consulta n.º 07 – COSIT – de 27 de janeiro de 2015 dispõe sobre essa temática:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL -COFINS**

CRÉDITOS. LOCADORA DE VEÍCULOS. TAXA MENSAL DE 1/48 SOBRE O VALOR DE AQUISIÇÃO DO BEM.

A opção de apurar créditos da Cofins à taxa de 1/48 (um quarenta e oito avos) sobre o valor de aquisição, nos termos do § 14 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, refere-se tão somente às máquinas e aos equipamentos incorporados ao ativo imobilizado e utilizados para locação a terceiros, para produção de bens destinados à venda ou para prestação de serviços, não alcançando os veículos automotores, por falta de previsão legal.

Em relação aos veículos automotores incorporados ao ativo imobilizado da pessoa jurídica e utilizados para locação a terceiros, admite-se a apuração de créditos da Cofins tão somente com base no encargo mensal de depreciação, nos termos art. 3º, VI, c/c § 1º, III, da Lei nº 10.833, de 2003.

Pelo exposto, os créditos tomados com base no valor da aquisição dos veículos demonstrados no **ANEXO XXXV – VEÍCULOS – VALOR DE AQUISIÇÃO** – serão glosados nessa Auditoria Fiscal, nos valores demonstrados abaixo.

Considerando a informação de que a caminhonete adquirida no mês 07/2017 pelo valor de R\$98.208,60 é utilizada no processo produtivo, os créditos referentes a

esse bem serão calculados com base no encargo de depreciação, calculados à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por competência, conforme determina a legislação.

Em seu recurso, a Recorrente defende que os veículos automotores se enquadram no gênero máquina, a permitir o creditamento com base no inciso IV dos arts. 3º das Leis 10637/02 e 10833/03, de forma integral (nos termos do artigo 1º, XII, da Lei 11.774/2008) e, caso não seja este o entendimento do CARF, deve ser, ao menos, reconhecido o seu enquadramento como insumos.

Para tal, sustenta a Recorrente que:

389. A Recorrente esclareceu e comprovou em resposta ao TIF nº 08 que os veículos adquiridos no período fiscalizado, que geraram as despesas objeto deste creditamento, tratava-se de motos (destinadas aos vendedores para comercialização dos produtos de fabricação própria) e uma caminhonete (para transporte de insumos da maltaria).

390. Essas despesas são essenciais para a atividade (industrial e comercial) da Recorrente, pois, caso não tivessem sido adquiridas, estaria bastante prejudicada e até inviabilizada a logística de vendas (no caso das motos para os vendedores) e a produção fabril (no caso da caminhonete para transporte de insumo), atividades essas que se interligam para o perfeito funcionamento do objeto social da Recorrente.

391. Nesse contexto, e à luz de todos os esclarecimentos conceituais e legislativos esposados mais acima, há que restar certa a conclusão de que tais despesas – aquisição de veículos –, caso não sejam entendidas como ativo imobilizado, minimamente, devem ser classificadas como insumos, nos exatos moldes do que já orientou o A. STJ (REsp 1.221.170/PR).

Entendo que não assiste razão à Recorrente.

Primeiramente, considerando que as motocicletas são destinadas aos vendedores para a etapa de comercialização, entendo que inexistente o direito ao creditamento da Contribuição ao PIS e da COFINS, seja com fulcro no inciso IV do art. 3º das Leis 10637/02 e 10833/03, seja com fundamento no inciso II, do artigo supramencionado.

Em relação à caminhonete, entendo estar correto o entendimento adotado pela Autoridade Fiscal e encampado pelo acórdão recorrido, no sentido de que os créditos respectivos devem ser calculados com base no encargo de depreciação, calculados à razão de 1/48 por competência, conforme determina a legislação.

Isso posto, nego provimento ao Recurso Voluntário neste tópico.

#### **Caráter confiscatório da multa**

A Recorrente alega que o valor das contribuições cobrado nos Autos de Infração alcança R\$ 107.174.354,48 (cento e sete milhões, cento e setenta e quatro mil, trezentos e

cinquenta e quatro reais e quarenta e oito centavos), enquanto o valor da multa alcança R\$80.380.765,70 (oitenta milhões, trezentos e oitenta mil, setecentos e sessenta e cinco reais e setenta centavos), o que representa multa de ofício no valor de 75%, revelando a desproporcionalidade da penalidade e seu caráter confiscatório.

Defende que *“A Constituição Federal é cristalina ao demonstrar, expressamente, a impossibilidade de a União, os Estados e os Municípios instituírem tributos com efeito de confisco, nos termos de seu art. 150, IV”*.

Cumprido esclarecer que a multa de ofício aplicada encontra expressa previsão legal no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, que estabelece a aplicação da multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

O parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional prevê que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. Por essa razão, constatada a hipótese legal da aplicação da multa, a Autoridade Fiscal está obrigada a efetuar o lançamento de ofício da multa.

Ademais, a discussão quanto ao efeito confiscatório de multa legalmente prevista, assim como ofensa ao princípio da proporcionalidade implicaria controle de constitucionalidade, o que é vedado a este Conselho. Observância da Súmula CARF nº 02, com o seguinte enunciado:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

No mesmo sentido, segue precedente deste Conselho:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2005 a 30/09/2005

(...)

MULTA. CONFISCO. SÚMULA CARF N. 2.

Não se toma conhecimento da alegação de caráter confiscatório da multa, eis que verificar a eventual existência de confisco seria equivalente a reconhecer a inconstitucionalidade da norma que prevê a incidência da multa, o que é vedado a este Conselho Administrativo. Observância da Súmula CARF nº 2.

(Processo nº 35564.000741/2006-93; Acórdão nº 2401-007.886; Relator Conselheiro Rodrigo Lopes Araújo; sessão de 10/07/2020)

Isso posto, não conheço do Recurso Voluntário no tocante à discussão sobre o efeito confiscatório da multa de ofício.

#### **Incidência de juros de mora sobre a multa de ofício**

A Recorrente alega ser indevida a imposição de juros de mora sobre a multa de ofício por falta de previsão legal, já que o artigo 61 da Lei nº 9.430/1996 determina a incidência

dos acréscimos moratórios somente em relação aos débitos decorrentes de tributos e contribuições, mas não sobre as penalidades pecuniárias. Acrescenta que, se os juros remuneram o credor pela privação do uso de seu capital, eles devem incidir apenas sobre o que deveria ter sido recolhido no prazo legal.

Não assiste razão à Recorrente.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, através do verbete sumular nº 108, consagrou o entendimento de que é devida a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício aplicada:

Súmula CARF nº 108: Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Nos termos do artigo 123, § 4º, do RICARF, o enunciado de súmula do CARF é de observância obrigatória pelos julgadores.

Portanto, voto pela manutenção da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício aplicada.

### **Conclusão**

Pelo exposto, não conheço do Recurso Voluntário no tocante à discussão sobre o efeito confiscatório da multa de ofício, e, na parte conhecida, rejeito as preliminares de nulidade e, no mérito, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário, para:

a) após devidamente realizado o necessário *distinguishing* para afastar, no presente caso, a aplicação da Súmula CARF nº 231, reverter a glosa dos créditos extemporâneos com fundamento único na ausência retificação das respectivas obrigações acessórias, em especial a EFD-Contribuições, e, no aspecto material referente ao elemento substancial do crédito, reverter a glosa sobre créditos extemporâneos apurados sobre: (i) acordos bônus e acordos logísticos; (ii) despesas aduaneiras; (iii) limpeza e mão de obra dos CDD – Centros de Distribuição; (iv) notas fiscais e CT-e supostamente de terceiros, quando se tratar de créditos tomados por empresas que foram incorporadas pela Recorrente, em relação aos documentos emitidos após a data da incorporação; ressalvando a impossibilidade de apropriação dos créditos extemporâneos em relação às notas fiscais emitidas após o prazo decadencial de 05 (cinco) anos, conforme atestado pelo Relatório Fiscal de Diligência de fls. 17.916/17.986, bem como em relação às notas fiscais cuja fruição dúplex foi indicada no laudo de fls. 6.206/6.227.

b) reverter a glosa dos créditos relativos às notas fiscais nºs 30095 e 30656 (objeto da glosa do item 9.2.6 do Relatório Fiscal de Auto de Infração);

c) reverter a glosa dos créditos relacionados às despesas aduaneiras;

d) reverter a glosa dos créditos relacionados às despesas incorridas pela empresa incorporada CRBS S.A. no período de 27/04/2018 a 06/06/2018;

e) acatar o resultado da diligência fiscal em relação aos créditos apurados e escriturados sob ajuste no Bloco M da EFD – Contribuição (9.3.5 e 9.3.6 do Relatório Fiscal de Auto de Infração);

f) em relação aos créditos apurados entre estabelecimentos da Recorrente, reverter a glosa apenas em relação à parcela em que ficou comprovado que a Recorrente havia tributado a operação inicial, cujo “estorno” foi efetuado por meio das NF-e glosadas no item 9.3.10, a partir das planilhas apresentadas juntamente com o Relatório Fiscal de Diligência CARF (Anexo 9.3.10 – Operações Internas);

g) reverter a glosa dos créditos apurados sobre acordos logísticos;

j) reconhecer o direito ao aproveitamento dos créditos em relação aos materiais de embalagem, tais como vasilhames de vidro, garrafeiras, *pallets* e chapatex com base no artigo 3º, inciso VI, da Lei nº 10.833/03 e dos respectivos fretes de aquisição.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Joana Maria de Oliveira Guimarães**

## VOTO VENCEDOR

**Conselheiro Fábio Kirzner Ejchel**, redator designado

Superadas as questões decididas por unanimidade nos termos do voto da i. Relatora, o Colegiado entendeu por bem, em que pesem os argumentos trazidos no voto vencido, manter, por voto de qualidade, as glosas sobre: a) créditos extemporâneos calculados sobre acordos bônus e acordos logísticos, despesas aduaneiras, limpeza e mão de obra dos CDD – Centros de Distribuição, notas fiscais e CT-e supostamente de terceiros, quando se tratar de créditos tomados por empresas que foram incorporadas pela Recorrente, em relação aos documentos emitidos após a data da incorporação; ressalvando a impossibilidade de apropriação dos créditos extemporâneos em relação às notas fiscais emitidas após o prazo decadencial de 05 (cinco) anos, conforme atestado pelo Relatório Fiscal de Diligência de fls. 17.916/17.986, bem como em relação às notas fiscais cuja fruição dúplice foi indicada no laudo de fls. 6.206/6.227 e b) a glosa dos créditos apurados sobre acordos logísticos (descontos condicionais)

Como Conselheiro designado para redigir o voto vencedor, passo a esclarecer as razões de decidir abordadas pelo Colegiado.

Com relação aos créditos extemporâneos, a i. Relatora votou pela reversão de glosas de parte desses créditos por entender que não cabia, no caso, a aplicação da Súmula 231, apresentando distinguishing.

O distinguishing traz o entendimento de que a Súmula 231 não se aplica ao caso pois trata-se de ausência de retificação de informações em EFD-Contribuições e não em DACON, conforme trechos abaixo do voto vencido:

Como se depreende do texto acima reproduzido, a Súmula CARF nº 231 somente apresenta como condicionante absoluta para a validade do direito ao crédito extemporâneo da Contribuição para o PIS e da Cofins a retificação de declarações à época em que as contribuições eram informadas no DACON.

(...)

No presente caso, a glosa dos créditos apropriados extemporaneamente tem como justificativa a ausência de retificação das informações na EFD – Contribuições, não atraindo a aplicação obrigatória da Súmula CARF nº 231.

Fato é que a empresa quer se aproveitar de créditos extemporâneos sem fazer a retificação das respectivas obrigações acessórias, no caso, retificação da EFD-Contribuições.

Nosso entendimento é o de que, ainda que a súmula trate especificamente de retificação de DACON, o aproveitamento de créditos extemporâneos não pode se dar também sem a retificação da EFD-Contribuições.

A obrigatoriedade dos contribuintes de apresentação de obrigações acessórias definidas pelo órgão fazendário está disposta nos arts. 113 e 115 do CTN:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

(...)

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Antes, deveria o controle ser feito pelo interessado através do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon), instituído pela Instrução Normativa SRF nº 387, de 20 de janeiro de 2004. O Dacon retificador seria obrigatório para a situação, atendendo ao art. 11 da IN SRF 590/2005 – e a obrigatoriedade passou a ser disposta em súmula do CARF. Após, o controle passou para a EFD-Contribuições que, conforme disciplina a IN RFB nº 1.252/2012 (que revogou a IN RFB 1.015/2010), em relação às pessoas jurídicas sujeitas à tributação do Imposto sobre a

Renda com base no Lucro Real, restando obrigatória em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2012. Na EFD-Contribuições, os esclarecimentos e ajuda já firmavam a necessidade de retificação da escrituração a cujo período se refere o crédito. Com a extinção do DACON pela Instrução Normativa RFB nº 1.441, de 20/01/2014 (revogada pela IN RFB nº 2.176, de 29/02/2024), a partir de 01/01/2014 o controle dos créditos permaneceu na EFD-Contribuições, **a qual também previu a retificação da referida escrituração fiscal digital para alteração dos créditos:**

**Art. 11. A EFD-Contribuições, entregue na forma desta Instrução Normativa, poderá ser substituída, mediante transmissão de novo arquivo digital validado e assinado, para inclusão, alteração ou exclusão de documentos ou operações da escrituração fiscal, ou para efetivação de alteração nos registros representativos de créditos e contribuições e outros valores apurados.**

**§ 1º O direito de o contribuinte pleitear a retificação da EFD-Contribuições extingue-se em 5 (cinco) anos contados do 1º (primeiro) dia do exercício seguinte àquele a que se refere a escrituração substituída.**

§ 2º O arquivo retificador da EFD-Contribuições não produzirá efeitos quanto aos elementos da escrituração, quando tiver por objeto:

I - reduzir débitos de Contribuição:

a) cujos saldos a pagar já tenham sido enviados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) para inscrição em Dívida Ativa da União (DAU), nos casos em que importe alteração desses saldos;

b) cujos valores apurados em procedimentos de auditoria interna, relativos às informações indevidas ou não comprovadas prestadas na escrituração retificada, já tenham sido enviados à PGFN para inscrição em DAU; ou

c) cujos valores já tenham sido objeto de exame em procedimento de fiscalização;

II - alterar débitos de Contribuição em relação aos quais a pessoa jurídica tenha sido intimada de início de procedimento fiscal; e

III - alterar créditos de Contribuição objeto de exame em procedimento de fiscalização ou de reconhecimento de direito creditório de valores objeto de Pedido de Ressarcimento ou de Declaração de Compensação.

§ 3º A pessoa jurídica poderá apresentar arquivo retificador da escrituração, em atendimento a intimação fiscal e nos termos desta, para sanar erro de fato:

I - na hipótese prevista no inciso II do § 2º, havendo recolhimento anterior ao início do procedimento fiscal, em valor superior ao escriturado no arquivo original, desde que o débito tenha sido também declarado em DCTF; e

II - na hipótese prevista no inciso III do § 2º, decorrente da não escrituração de operações com direito a crédito, ou da escrituração de operações geradoras de crédito em desconformidade com o leiaute e regras da EFD-Contribuições.

§ 4º A pessoa jurídica que transmitir arquivo retificador da EFD-Contribuições, alterando valores que tenham sido informados na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), deverá apresentar, também, DCTF retificadora, observadas as disposições normativas quanto à retificação desta. (negritos nossos)

Desta forma, cabe ao contribuinte manter controle de todas as operações que influenciem a apuração do valor devido das contribuições e dos respectivos créditos a serem descontados, informando seus débitos e créditos de forma a permitir que os valores respectivos sejam objeto de verificação e comprovação, se caso.

O “Perguntas e Respostas” da EFD-Contribuições também registra (consulta feita em 20/05/2024, <http://sped.rfb.gov.br/arquivo/show/3024>):

90) Como informar um crédito extemporâneo na EFD-CONTRIBUIÇÕES?

O crédito extemporâneo deverá ser informado mediante a retificação da escrituração cujo período se refere o crédito. As empresas devem observar os seguintes procedimentos:

1. Retificar a EFD-Contribuições do correspondente período de apuração, para constituir os créditos decorrentes de documentos não considerados na apuração inicial. Os saldos de créditos das EFDs-Contribuições dos meses posteriores à constituição do crédito devem ser retificados para evidenciar o novo crédito, nos registros 1100 (PIS/Pasep) e 1500 (Cofins);
2. Retificar a DIPJ/ECF, para ajustar o custo/despesa considerado na apuração do lucro líquido, caso os documentos fiscais não considerados na apuração de crédito na EFD-Contribuições original tenham sido computados pelo seu valor bruto;
3. Retificar a DCTF, caso seja apurado valor suplementar de PIS, Cofins, IRPJ e de CSLL a recolher, decorrente do ajuste referido nos itens acima.

Procedimento semelhante deverá ser adotado com relação aos períodos anteriores à obrigatoriedade da EFD-Contribuições, qual seja, retificação do DACON, DIPJ e DCTF, quando for o caso. Atentar para o fato que a retificação de DACON pode também ensejar ainda a retificação da EFD-Contribuições de períodos posteriores.

Sendo uma obrigação e não uma opção, estando perfeitamente disciplinada e disponível para o contribuinte, não faz sentido que a entrega da retificadora seja dispensada sem nenhum motivo comprovado ou alegado.

Nesse mesmo sentido, existem precedentes do Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Abaixo, um deles, de 2022:

Processo: 5018482-73.2021.4.04.7000-PR

Data da Decisão: 13/07/2022

Relator LEANDRO PAULSEN:

(...)

**2.3 Necessidade de retificação da DACON/EFD-SPED e da DCTF para o aproveitamento de créditos extemporâneos de PIS/COFINS.** Quanto ao ponto, a Fazenda Nacional narrou que:

Quando o § 4º do art. 3º das Leis nº 10.833/03 e da Lei nº 10.637/02 fala que “O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes”, não está se referindo a operação geradora de crédito que deveria ter sido informada em declarações de apresentação obrigatória ao Fisco e não foi informada à época própria. Está sim a se referir ao saldo de créditos devidamente escriturados nas EFD-Contribuições dos respectivos períodos a que se referem, os quais, por serem superiores ao saldo de débitos do mesmo período, poderão então serem aproveitados em período subsequente.

Interpretar a lei de maneira diversa, admitindo que o contribuinte possa aproveitar no futuro créditos referentes a operação geradora de crédito ocorrida em período pretérito sem retificar as correspondentes declarações/escriturações daquele período, subverteria todo o mecanismo da não cumulatividade das referidas contribuições, uma vez que o quantum a ser pago depende tanto das receitas auferidas quanto das operações geradoras de crédito (bens adquiridos para revenda, bens e serviços utilizados como insumos, etc.) e, nesse sentido, da correta e tempestiva escrituração dessas operações. Se o contribuinte esqueceu de escriturar uma operação geradora de crédito a que tinha direito em período passado, deverá retificar as declarações (DACON) ou escriturações (EFD-Contribuições) das respectivas competências, de modo a incluir tal operação, bem como todas as subsequentes de modo a refletir a inclusão da referida operação na base de cálculo e no saldo de créditos a serem aproveitados em períodos futuros.

Por exemplo, não se admite que uma nota fiscal de entrada cujo direito ao creditamento não tenha sido feito no mês correspondente, seja inserida diretamente em outro mês ou até mesmo anos depois, para compor o crédito de outro período. Obrigatoriamente, essa inserção deverá envolver a retificação da apuração do mês a que pertenciam.

**Assim, a empresa ao constatar que deixou de aproveitar créditos em determinado período, deve proceder a nova apuração e providenciar a retificação Escrituração Fiscal das Contribuições - EFD/Contribuições dos respectivos meses**, informando de forma detalhada cada um dos créditos “incluídos”, escriturando-os, preferencialmente, nos Blocos A, C e/ou D, conforme sua natureza, de maneira a tornar possível a verificação de sua pertinência pela autoridade fiscal, deixando no Bloco F, tão somente os créditos não apurados em notas fiscais de serviços e/ou mercadorias.

Feito isso, o contribuinte também deverá providenciar a retificação do(s) Pedido(s) de Ressarcimento - PER. Mas, caso o período de apuração a ser retificado que já tenha PER apreciado pela RFB, poderá efetuar a formalização de

PER/Complementar, mesmo em formulário, sendo um PER/Complementar para cada contribuição e trimestre de apuração.

Tal procedimento não é mero formalismo, mas visa obedecer a determinação da legislação de regência da matéria, a qual impõe sejam os créditos distribuídos proporcionalmente de acordo com as receitas auferidas pela empresa no mesmo período de apuração, vinculando-os às receitas de mercado interno tributado ou não e de exportação, sendo que somente os créditos com a devida previsão legal, podem ser objeto de ressarcimento ou utilizados em compensação de débitos próprios.

Correto o Fisco. **Admite-se a apuração extemporânea e o aproveitamento dos créditos que não possam ser aproveitados em cada mês, mas isso pressupõe o refazimento das apurações e das declarações. Há a necessidade de apuração conforme a competência e a sua utilização conforme as normas legais, não se podendo autorizar sistemática que destoe, porquanto comprometeria o controle e a fiscalização das operações.**

(...)

Dispositivo.

**Ante o exposto, voto por dar provimento à apelação da União e parcial provimento à remessa necessária a fim de reconhecer a necessidade da prévia retificação do DACON/EFD-SPED e da DCTF para que os créditos de PIS e de COFINS sejam aproveitados extemporaneamente.** (negritos nossos)

Também nesse sentido, precedente do STJ no REsp nº 1.631.036-CE, Relator Ministro Sérgio Kukina, publicado em 21/10/2021:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS E PRESUMIDOS. VALORES PAGOS A TRANSPORTADORES AUTÔNOMOS. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003. DIREITO DE APROPRIAÇÃO DOS CRÉDITOS MÊS A MÊS, E NÃO DE UMA ÚNICA VEZ.

1.A sentença denegou segurança que objetivava reconhecer o direito de apropriar, em uma única vez, créditos extemporâneos e presumidos da Contribuição para o PIS (1,2375%) e da COFINS (5,7%), calculados sobre os valores pagos aos transportadores autônomos com arrimo no art. 3º, § 4º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

(...)

5. Apesar de ser uma opção do contribuinte, a não apropriação do 'crédito' bem como do 'crédito presumido' de PIS e de COFINS em cada período correspondente ao da realização da receita, os valores desses créditos apurados extemporaneamente devem ser apropriados mês a mês, segundo o regime de competência.

(...)

**7. Embora o § 4º do art. 3º da Lei nº 10.833/03 preveja expressamente que os créditos não aproveitados no próprio período possam ser aproveitados em períodos seguintes, deve-se interpretar esse dispositivo no contexto da legislação, seguindo sempre o regime de competência de apuração de débitos e créditos de PIS e de COFINS. Daí a necessidade de que o contribuinte recalcule os tributos devidos em cada período de apuração correspondente a tais créditos e retifique as declarações afetadas por esse procedimento.**

8. Resta claro, pois, que **a apropriação dos créditos que a impetrante não utilizou nos últimos cinco anos, não pode ser feita de uma vez só, devendo os créditos serem apropriados mês a mês, com a respectivas retificações das declarações afetadas por este procedimento**, sob pena de quebra do princípio contábil da competência e do princípio constitucional da isonomia com os demais contribuintes submetidos ao mesmo regime de apuração do PIS e da COFINS. (negritos nossos)

Assim, deve ser mantida a glosa relativa a todos os créditos extemporâneos.

Com relação às glosas de créditos apurados sobre acordos logísticos (descontos condicionais), o relatório fiscal explicita qual é o objeto das glosas:

A empresa tomou créditos no F100 de operações denominadas ACORDO LOGÍSTICO realizadas com as empresas Companhia Brasileira de Distribuição, Sendas Distribuição S/A e WMB Supermercados do Brasil Ltda.

Intimada a descrever essa operação, esclareceu que se trata de ACORDOS COMERCIAIS firmados com grandes redes de supermercados, conforme resposta ao TIF n.º 04:

(...)

Por se tratar de despesas referentes à comercialização, essas operações não ensejam a tomada de crédito, pois as leis que regem o regime de apuração não cumulativo do PIS e da Cofins não preveem o aproveitamento sobre todas as despesas de venda.

Esses acordos logísticos também não podem ensejar a tomada de crédito com base do inciso II do art. 2.º da Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, pois não possuem ligação, nem mesmo indireta, com o processo produtivo da empresa.

Ou seja: AMBEV fornece produtos para Sendas e WMB, concede desconto no preço da venda e deseja se creditar desses descontos.

Como bem descrito no acórdão da DRJ, a empresa alega que no preenchimento da EFD -Contribuições, como é obrigada a informar os valores indicados nos documentos fiscais, os valores dos descontos dos acordos logísticos não se refletem no valor informado, resultando em operação com valor maior, e conseqüentemente, num valor a maior de tributo a recolher. Logo, para afastar o recolhimento do PIS e COFINS a maior, a empresa adotou como prática registrar

créditos da não -cumulatividade sobre os valores informados nos documentos fiscais que são superiores ao preço acordado, visando garantir a neutralidade do crédito tributário.

Ocorre que não existe nada na legislação que permita tal creditamento.

Trata-se de valores comerciais sem nenhuma relação com a produção da empresa – não podendo, assim, ser enquadrados como insumos.

A IN RFB nº 2.121/2022 explicita que bens e serviços aplicados em operações comerciais não são considerados insumos:

Art. 176. Para efeito do disposto nesta Subseção, consideram -se insumos, os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes para o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

(...)

§ 2º Não são considerados insumos, entre outros:

(...)

XI - **bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos em operações comerciais;** e

XII - bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos nas atividades administrativas, contábeis e jurídicas da pessoa jurídica. (negrito nosso)

Os valores também não se revestem da condição de descontos incondicionais, que não integram a base de cálculo do PIS e da Cofins:

Lei nº 10.637/2002

Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

(...)

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

(...)

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos **descontos incondicionais concedidos;**

[...]

Lei nº 10.833/2003

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela

pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

(...)

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

(...)

V - referentes a:

a) vendas canceladas e **aos descontos incondicionais concedidos**. (negritos nossos)

Assim, por absoluta falta de previsão legal, os acordos logísticos (descontos condicionais concedidos) não podem ser considerados como créditos para o PIS e Cofins.

### **Conclusão**

Por todo o exposto, devem ser mantidas as glosas de créditos extemporâneos e de créditos apurados sobre acordos logísticos (descontos condicionais).

*Assinado Digitalmente*

**Conselheiro Fábio Kirzner Ejchel**

## **DECLARAÇÃO DE VOTO**

Conselheira **Sabrina Coutinho Barbosa**.

Sem delongas, apresento a presente declaração de voto a fim de justificar o meu posicionamento quanto a inaplicabilidade das Súmulas CARF nº 190 e 231 ao caso em tela.

A Súmula CARF nº 190 fixa a seguinte tese:

Para fins do disposto no art. 3º, IV, da Lei nº 10.637/2002 e no art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/2003, os dispêndios com locação de veículos de transporte de carga ou de passageiros não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas.

O sumulado afasta a equiparação que vinha sendo feita entre máquinas com veículos para aplicação do IV art. 3º das leis Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003 como bem apontada pela i. relatora, confira-se excerto do voto:

Esta Conselheira Relatora, com base em precedentes deste Conselho, inclusive da Câmara Superior de Recursos Fiscais, recorrentemente proferia seus votos no sentido de reconhecer o direito dos contribuintes ao aproveitamento de créditos de PIS e COFINS sobre despesas com aluguel de veículos utilizados na atividade econômica desenvolvida, por serem equivalentes a máquinas.

Vê-se, assim, que o enunciado sumulado tem implicação direta no crédito pleiteado sob a rubrica ‘aluguel de máquinas e equipamentos’, como no caso de trator — considerado máquina para fins de apuração nos moldes do inciso IV do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. Tal hipótese não se relaciona com o pedido formulado com base no inciso II, que diz respeito a serviços contratados como insumos na produção ou fabricação de bens destinados à venda, abrangendo, por exemplo, a locação de veículos para transporte de cargas e passageiros.

É o que se conclui da leitura do Acórdão nº 9303-014.415 que figura como um dos precedentes utilizado na fixação da citada tese, note-se excertos:

Nesta matéria, como já dito, **não está em discussão o Inciso II (insumos)**, mas sim o Inciso IV do art. 3º das Lei nos 10.637/2002 e 10.833/2003: *[omissis]*

No Relatório Fiscal (fls. 089 e 090), após a delimitação do alcance do Inciso IV aqui em análise somente a “máquinas e equipamentos”, não contemplando os “veículos”, consigna-se que: *[omissis]*

Mostra-se, portanto, aplicável a Súmula Carf nº 190 às locações de máquinas e equipamentos, restando afastada para os casos de veículos para transporte de carga e passageiros.

*In casu*, embora a glosa tenha se dado com fundamento no inciso IV do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, a Recorrente sustenta a essencialidade e a indispensabilidade das locações de veículos utilizados como insumos no escoamento da produção fabril, à luz do inciso II do mesmo diploma legal.

Ademais, a legislação do PIS e da COFINS, no regime não cumulativo, autoriza a apuração de créditos sobre as despesas com bens e serviços utilizados como insumos no processo de industrialização e/ou na prestação de serviços, desde que essenciais ou indispensáveis, nos termos da tese firmada pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.221.170/PR (Tema 779), hipótese corroborada pela IN SRFB nº 2121/2022 (art. 176).

Os veículos, segundo explica a Recorrente, são utilizados “(...) processo logístico das fábricas, viabilizando o escoamento da produção para os centros de vendas.”.

De acordo com o Estatuto Social da Recorrente, além das atividades de produção e comercialização, há também, em seu objeto social, a prestação de serviços de logística, incluindo o armazenamento, a gestão de estoques em depósitos próprios ou de terceiros, a operação de armazéns gerais e o transporte de cargas em geral.

Nesse sentido, a locação de veículos mostra-se, sim, essencial na prestação do serviço de logística. Não bastasse, considerando a atividade da Recorrente, que é submetida aos órgãos de controle, vigilância e inspeção do Ministério da Agricultura (MAPA) e da ANVISA, os veículos mostram-se relevantes, uma vez que as atividades de transporte e venda devem observar atos legal e infralegal (Lei nº 8.918/1994, Decreto nº 10.833/2021, Instrução Normativa MAPA nº

65/2019, dentre outros), o que autoriza o aproveitamento de créditos nos termos do inciso II do art. 176 da IN SRFB nº 2.121/2022.

À vista disso, divergi da i. Relatora para reverter a glosa.

Em relação à Súmula CARF nº 231, que trata do crédito extemporâneo, o ***distinguish*** foi realizado pela i. Relatora e minha declaração de voto tem o condão, apenas, de registrar a minha divergência em relação ao crédito sobre as despesas com serviços de vigilância e segurança.

Reitera-se que a atividade da Recorrente se submete a rígidos controles pelo Ministério da Agricultura (MAPA) e pela ANVISA. Por isso, a imposição legal demonstra o aspecto relevante do serviço de vigilância para o controle da circulação e do acesso de pessoas na área produtiva da Recorrente.

Por isso, revento a referida glosa.

Esta é a minha declaração de voto.

*Assinado Digitalmente*

**Sabrina Coutinho Barbosa.**