



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



**Processo nº** 16692.721240/2017-97  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3201-009.745 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de julho de 2022  
**Recorrente** HELM DO BRASIL MERCANTIL LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/10/2015 a 31/12/2015

**NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. DIREITO A CRÉDITO.**

Na não cumulatividade das contribuições sociais, consideram-se insumos os bens e serviços adquiridos que sejam essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, observados os requisitos da lei, dentre eles terem sido os bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País e terem sido tributados pela contribuição na aquisição.

**CRÉDITO. TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS. PALLETS. POSSIBILIDADE.**

No regime da não cumulatividade das contribuições, há direito à apuração de créditos sobre as aquisições de bens utilizados no transporte (pallets), cujo objetivo é a preservação das características do produto vendido, precipuamente em se tratando de produto químico nocivo à saúde humana.

**CRÉDITO. FRETE. TRANSFERÊNCIAS DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA PESSOA JURÍDICA. POSSIBILIDADE.**

Os dispêndios com frete nas transferências de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica, abarcado depósitos e armazéns, compõem o custo da operação de venda, ensejando, por conseguinte, o direito ao desconto de crédito da contribuição não cumulativa.

**CRÉDITO. FRETE TRIBUTADO. AQUISIÇÃO DE BENS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. POSSIBILIDADE.**

Por se tratar de serviços despendidos durante a aquisição de insumos a serem aplicados na produção, ainda que se referindo a produtos não sujeitos ao pagamento da contribuição, admite-se o desconto de crédito da contribuição, observados os demais requisitos da lei.

**CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. PREVISÃO LEGAL. POSSIBILIDADE.**

A lei assegura o direito de aproveitamento de créditos de períodos anteriores nos meses subsequentes, mas desde que comprovada a sua não utilização anterior, observados os demais requisitos legais.

**INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA.** As despesas decorrentes da contratação de serviços de industrialização por encomenda são aquelas previstas no contrato firmado entre as partes.

**CORREÇÃO MONETÁRIA.** Não cabe a correção monetária nos pedidos de ressarcimento das contribuições PIS/Pasep e Cofins. Sumula Carf nº125.

Acordam os membros do colegiado, nos seguintes termos: (I) por maioria de votos, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reconhecer, observados os requisitos da lei, o direito ao desconto de crédito da contribuição não cumulativa em relação a (i) pallets, vencidos a conselheira Mara Cristina Sifuentes, e os conselheiros Arnaldo Diefenthaler Dornelles e Paulo Régis Venter, que negavam provimento, (ii) bens ou insumos importados, considerando-se como data de aquisição aquela constante da nota fiscal de entrada, vencido o conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles, que negava provimento, tendo o conselheiro Márcio Robson Costa acompanhado a conselheira Mara Cristina Sifuentes pelas conclusões, (iii) fretes referentes ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica, vencidos a conselheira Mara Cristina Sifuentes, e os conselheiros Arnaldo Diefenthaler Dornelles e Paulo Régis Venter, que negavam provimento e (iv) fretes no transporte de insumos devidamente comprovados (conhecimentos de transporte e notas fiscais, ainda que apresentados somente junto ao Recurso Voluntário), vencidos a conselheira Mara Cristina Sifuentes, e o conselheiro Paulo Régis Venter, que restringiam o direito ao desconto de crédito ao transporte de insumos tributados; (II) pelo voto de qualidade, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reconhecer, observados os requisitos da lei, o direito ao desconto de crédito da contribuição não cumulativa em relação a créditos extemporâneos, mas desde que demonstrada a sua não utilização em outros períodos de apuração e desde que comprovados com documentação hábil e idônea, vencidos a conselheira Mara Cristina Sifuentes, e os conselheiros Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima e Paulo Régis Venter, que negavam provimento; (III) por maioria de votos, negar provimento ao Recurso Voluntário em relação a (i) crédito nas aquisições de caixas de papelão, etiquetas de caixa e fitas adesivas transparentes, utilizadas como embalagem de transporte, vencidos os conselheiros Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Laércio Cruz Uliana Júnior e Hélcio Lafetá Reis, que davam provimento e (ii) correção monetária de valores ressarcidos, vencidos os conselheiros Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laércio Cruz Uliana Júnior, que reconheciam tal direito a partir do 360º dia após o pedido de ressarcimento, tendo o conselheiro Laércio Cruz Uliana Júnior externado interesse em apresentar declaração de voto; e (IV) por unanimidade de votos, negar provimento ao Recurso Voluntário em relação a (i) energia elétrica utilizada no estabelecimento da empresa contratada para realização de industrialização por encomenda e (ii) fretes relacionados ao envio de mercadorias para fins diversos, não devidamente especificados e comprovados. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3201-009.739, de 25 de julho de 2022, prolatado no julgamento do processo 16692.721234/2017-30, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Hélcio Lafetá Reis, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Mara Cristina Sifuentes,

Laércio Cruz Uliana Junior, Márcio Robson Costa, Arnaldo Diefenthaeler Dornelles e Paulo Régis Venter (suplente convocado).

## Relatório

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

Por bem descrever os fatos reproduzo o relatório que consta no acórdão de piso:

1. HELM DO BRASIL MERCANTIL LTDA, empresa acima identificada, apresentou Pedido de Ressarcimento referente a crédito de PIS do 4º trimestre do ano-calendário 2015 vinculado ao mercado interno.
2. Após analisar o pedido do contribuinte, a DERAT-SP proferiu Despacho Decisório no qual reconheceu parte do crédito solicitado, em razão da glosa parcial de créditos vinculados à aquisição de bens utilizados como insumos, serviços utilizados como insumos, despesas com energia elétrica, frete e armazenagem de mercadoria.
3. O contribuinte foi cientificado desta decisão e apresentou Manifestação de Inconformidade na qual alega em síntese:

Tem por objeto social a fabricação, formulação e manipulação, em estabelecimento próprio ou de terceiros, no comércio, na importação e exportação, por conta própria ou de terceiros, de produtos químicos em geral, incluindo insumos agropecuários (defensivos agrícolas, veterinários, fertilizantes, rações e aditivos) produtos para campanha da saúde pública, produtos para uso domissanitário e farmacêuticos (medicamentos), bem como suas matérias primas, representação comercial em geral, bem como na participação em outras sociedades como sócia ou acionista.

O direito ao crédito dos insumos adquiridos deve levar em conta a atividade desenvolvida pela empresa e verificar quais são aqueles produtos ou serviços adquiridos que são essenciais, ou seja, sem os quais a atividade se tornaria impossível, ou perderia qualidade, ou mesmo incorreria em descumprimento de norma regulamentadora.

No setor de defensivos agrícola, em função das regras exigidas pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, uma série de despesas necessárias são realizadas para assegurar a qualidade química dos produtos. Desta forma, para atendimento das regras determinadas pelo M.A.P.A., a empresa necessariamente consome insumos que devem gerar crédito do PIS e da Cofins para empresas do setor submetidas a sistemática não cumulativa.

Um bom exemplo de insumo empregado pela empresa são os pallets, utilizados em diversas etapas do processo produtivo, uma vez que são usados na própria industrialização, para movimentação das matérias-primas

e dos produtos em fase de industrialização, evitando seu contato direto com o solo, no intuito de diminuir o risco de contaminação do próprio insumo (matéria-prima), do produto acabado e do próprio operário, vez que a empresa industrializa produtos que são nocivos.

São, também, utilizadas caixas de papelão, etiquetas de caixa e fitas adesivas transparentes, todos insumos utilizados como embalagem de produtos acabados (ou produto final), igualmente para proteção na movimentação, transporte e entrega das mercadorias. Referidos bens considerados como embalagens destinadas ao transporte não podem ser reutilizados, o que evidencia a sua característica de insumos, posto que são consumidas no processo produtivo.

Tece comentários acerca do conceito de insumo e sobre a não cumulatividade das contribuições.

Discorda do critério utilizado pela Fiscalização para identificar os créditos e débitos de PIS e COFINS na entrada de mercadorias ou serviços pela empresa, tendo em vista que, o que determina o crédito ou débito é a legislação vigente, e não a informação em nota fiscal. Cabe à empresa adquirente da mercadoria ou serviços através da legislação e com base nos NCMs das mercadorias efetuar as análises e a apropriação do crédito de suas entradas.

Consta no despacho decisório, que houve a apuração de créditos extemporâneos relativos a aquisição de bens importados utilizados como insumos, serviços utilizados como insumos, fretes sobre vendas e armazenagem de mercadoria.

Caso o reconhecimento do crédito de PIS e COFINS não tenha sido efetuado no período em que escriturados os documentos das respectivas operações, a pessoa jurídica poderá fazê-lo extemporaneamente, em período posterior aos fatos econômicos escriturados, nos termos da permissão contida na legislação tributária vigente que instituiu a não cumulatividade das contribuições para o PIS e para a COFINS, conforme se vê do § 4º do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002, igualmente reproduzido no § 4º do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003.

O § 4º do artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 expressamente determina que os créditos da não cumulatividade podem ser pleiteados a qualquer tempo, inexistindo norma clara que imponha a retificação da escrituração fiscal do crédito para sua inclusão nos períodos de apuração a que se refiram, de maneira que não haveria obstáculo ao aproveitamento a destempo sem observância estrita do regime de competência, eis que se trataria de situação esporádica, valendo a analogia com o IPI, onde os créditos alegados extemporaneamente não impõem a reescrituração do livro, bastando sua indicação em campo próprio.

Tanto as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, como as Instruções Normativas RFB nº 247/02 e nº 404/04 que as normatizam, não distinguem o crédito, como espécie, do saldo credor, preferindo a adoção do termo “crédito” indistintamente para uma ou outra finalidade, razão porque a

interpretação da Manifestante está inteiramente correta, mormente pela sua dicção literal, consoante a qual o “crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes”.

Desta forma, os créditos da não cumulatividade podem ser pleiteados a qualquer tempo, enquanto não decaído ao seu exercício, não havendo norma clara que imponha a retificação via SPED para inclusão de créditos nos períodos de apuração a que se refiram, de maneira que não haveria obstáculo ao aproveitamento a destempo sem observância estrita do regime de competência, como exigiriam a DRF/DRJ, eis que se trataria de situação esporádica, valendo a analogia com o IPI, onde os créditos alegados extemporaneamente não impõem a reescrituração do livro, bastando sua indicação em campo próprio.

O impedimento é meramente formal, sendo de rigor atenuar o exagero ao formalismo em detrimento ao próprio direito material, com fundamento na razoabilidade, proporcionalidade, moralidade e vedação do enriquecimento sem causa do Fisco.

Especificamente no que tange à apuração de créditos na aquisição de insumos importados, é necessário ressaltar que errou o Auditor Fiscal ao considerar a data de abertura das Declarações de Importação, quando o documento fiscal correto para fins de apuração é a Nota Fiscal de entrada, que é o documento que acompanha a mercadoria.

Ao vedar o crédito apurado com fundamento de que a data a ser considerada é a data da Declaração de Importação, o Auditor Fiscal impôs uma regra que não está prevista em lei. Ademais, há de ser levado em consideração a recente Solução de Divergência COSIT nº 21, de 08/08/2017, que permite a apuração do crédito em momento posterior ao registro da Declaração de Importação.

O Auditor Fiscal considerou que a empresa tomou crédito de “contas” de energia elétrica do estabelecimento do prestador de serviços por industrialização por encomenda e glosou referido crédito sob o fundamento de que o crédito de energia elétrica seria da empresa prestadora de serviços.

A Manifestante não apurou créditos de energia elétrica, mas sim, apurou créditos de insumos aplicados no processo de industrialização por encomenda, conforme discriminados nas notas fiscais anexas e contratos de desenvolvimento, gerenciamento, industrialização e envase de produtos químicos celebrados com a empresa TAGMA BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS QUÍMICOS LTDA., prestadora de serviços.

Referidos contratos discriminam que todos os custos de industrialização, os quais abrange mão-de-obra, bens e energia elétrica, são insumos aplicados na industrialização, os quais são de responsabilidade da empresa tomadora dos serviços, conforme contrato anexo.

A Manifestante envia para a empresa prestadora de serviços de industrialização o insumo necessário para a transformação. Uma NF-e de Remessa para industrialização por encomenda é emitida; a empresa

terceirizada realiza a transformação necessária; a empresa terceirizada deve devolver virtualmente o insumo que ele consumiu através de uma NF-e de Retorno de mercadoria utilizada na industrialização por encomenda; por último, a empresa terceirizada cobra o seu serviço e outros insumos que foram empregados no processo de industrialização terceirizada através de uma NF-e de Industrialização efetuada para outra empresa.

Desta forma, a empresa responsável pela industrialização por encomenda, Tagma Brasil Indústria e Comércio de Produtos Químicos Ltda., como bem demonstrado pelas NF-e anexas, discrimina sob o CFOP 5902, o retorno da mercadoria utilizada na industrialização por encomenda e sob o CFOP 5124 a industrialização efetuada para outra empresa.

Dentre os CFOPs 5902 e 5124, a empresa Manifestante apura créditos tão somente dos insumos discriminados sob o código de CFOP 5124, o qual se refere a industrialização por encomenda. Nesse contexto, os itens que compõem as Notas Fiscais Eletrônicas sob o CFOP 5124, abrange tanto os serviços de industrialização quanto os custos da “mercadoria” energia elétrica (ambos insumos industriais), sobre os quais incide PIS, COFINS e o ICMS, conforme valores das contribuições discriminados em todas as NF-e.

Ao interpretarmos a Lei nº 10.833/03, extraíndo do inciso II de seu art. 3º o entendimento de que ali estaria a autorização geral para "descontar créditos" em relação a bens (materiais) e serviços (quaisquer), utilizados como insumo (direta ou obliquamente) na prestação de serviços. Essa exegese é que justificaria a permissão da Manifestante se creditar dos fretes contratados, os quais são indispensáveis para o exercício de sua atividade industrial. Sendo assim, nenhuma das glosas devem ser mantidas, eis que tratam de créditos decorrentes dos fretes de insumos e/ou produtos entre estabelecimentos ou depósitos da mesma empresa, fretes sobre remessa para industrialização por encomenda e por conta do destinatário, fretes sobre insumos nacionais e importados (os quais são primordiais na industrialização de seus produtos), eis que essa operação se trata de etapa essencial à atividade econômica da pessoa jurídica e, portanto, são gastos correlatos que devem ser computados no cálculo dos créditos.

Os serviços de transporte em comento, destinados a promover deslocamentos de matéria-prima entre as várias etapas do processo de produção, representam prestações essenciais ao beneficiamento dos produtos da Manifestante.

Referidos estabelecimentos são uma extensão do processo fabril, tendo em vista que os produtos industrializados ainda não estão finalizados no momento da remessa. Lá, devem permanecer por algumas semanas para garantir a formulação antes de serem vendidos no mercado interno.

Em relação à questão dos fretes incidente sobre o transporte de insumos ou produtos industrializados entre estabelecimentos da mesma empresa e fretes sobre remessa para industrialização por encomenda, o crédito de PIS/COFINS não deve ser glosado, eis que essa operação se trata de etapa essencial à atividade econômica da pessoa jurídica e, portanto, os gastos correlatos devem ser computados no cálculo dos créditos.

Outro ponto importante, o inciso IX, do artigo 3º da Lei nº 10.833/03 trata, também, dos referidos créditos em relação aos valores incorridos com armazenagem, decorrentes dos fretes para depósitos fechados da mesma empresa. Não faria nenhum sentido, ou nenhuma aplicabilidade prática, caso esta armazenagem fosse aquela relacionada com a venda de mercadoria ao consumidor final, uma vez que a mercadoria vendida normalmente deixa a loja varejista para ser entregue diretamente ao cliente, e não para ser inicialmente depositada em algum armazém, para apenas em seguida ser entregue ao cliente.

A glosa dos créditos relativos aos fretes de insumos para depósito fechado, devolução de empréstimos, frete entre estabelecimentos e fretes para fins diversos, tal como industrialização por encomenda, não encontra supedâneo legal e transgredir elementos nevrálgicos ínsitos a não-cumulatividade do PIS/COFINS, razão pela qual a glosa procedida deve ser revertida por esta turma de julgamento, decretando-se o direito a crédito.

Não se pode negar, sob pena de ofensa aos princípios da contabilidade de custos e ao art. 289, §1º, do RIR/99, que os os fretes para industrialização por encomenda e fretes incorridos nos deslocamentos de insumos e matérias-primas entre estabelecimentos industriais e destes para os estabelecimentos comerciais fazem parte do custo de aquisição de mercadorias para fabricação de produtos destinados a venda. Deve-se reconhecer que os citados fretes são insumos de sua atividade produtiva.

Consta no despacho decisório que foram glosados fretes na operação de venda sob o fundamento de que “não foram encontrados alguns conhecimentos de transporte com as informações constantes da planilha, nem tampouco as notas fiscais vinculadas a estes”. Contudo, o fundamento utilizado não condiz com a verdade, posto que todos os conhecimentos de transportes foram informados e todos possuem notas fiscais vinculadas. Para demonstrar tal argumento, a Manifestante anexa a presente manifestação, os conhecimentos de transportes e as notas fiscais não localizadas pelo Auditor Fiscal.

Tendo em vista o descumprimento do prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias, previsto no art. 24 da Lei nº 11.457/2007 para análise dos pedidos de ressarcimento, restou caracterizada a resistência ilegítima oposta pela Administração Pública, bem como a afronta ao princípio da legalidade, moralidade e eficiência da Administração Pública. Desta forma, requer-se o reconhecimento e o pagamento da correção monetária, desde a data do protocolo dos pedidos de ressarcimento, a incidir sobre o valor já homologado no despacho decisório e sobre o valor a ser eventualmente homologado no julgamento da presente manifestação de inconformidade.

Requer a suspensão da exigência de débitos tributários consubstanciado em eventual processo de cobrança existente, e que seja determinada a baixa do presente processo administrativo à DERAT/SP para as diligências e produção de prova pericial e a juntada de outros documentos, caso esta Delegacia de Julgamento entenda necessário.

A manifestação de inconformidade foi julgada pela DRJ São Paulo Improcedente.

A empresa apresentou Recurso Voluntário onde alega, em síntese:

1. Bens utilizados como insumos:
  - a. IN SRF n.º404/2004 contraria as Leis n.º10.637/2002 e 10.833/2003;
  - b. Regras exigidas pelo MAPA e ABNT;
  - c. Interpretação de insumo;
2. Direito aos créditos extemporâneos;
3. Créditos na aquisição de insumos importados;
4. Energia elétrica na industrialização por encomenda;
5. Fretes entre estabelecimentos da mesma empresa e frete sobre envio de mercadorias para fins diversos;
6. Conhecimentos de transporte e notas fiscais vinculadas não encontradas;
7. Inclusão do valor da correção monetária.

O CARF tomou ciência da decisão no Mandado de Segurança n.º 1007520-42.2022.4.01.3400:

Ante o exposto, **concedo a segurança**, na forma do art. 487, inciso I, do CPC, e determino à autoridade impetrada que analise e decida os processos administrativos da impetrante no prazo máximo de 30 dias.

É o relatório.

## Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, ressalvando o meu entendimento pessoal, reproduz-se o voto condutor consignado no acórdão paradigma como razões de decidir. Deixa-se de transcrever a parte vencida do voto da relatora, que pode ser consultada no acórdão paradigma e deverá ser considerada, para todos os fins regimentais, inclusive de pré-questionamento, como parte integrante desta decisão, transcrevendo-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado.

Quanto às embalagens, aos créditos na aquisição de insumos importados, à energia elétrica na industrialização por encomenda, aos fretes relacionados ao envio de mercadorias para fins diversos, não devidamente especificados e comprovados, e à inclusão do valor da correção monetária, transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto da relatora do acórdão paradigma:

O presente recurso é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade por isso dele tomo conhecimento.

O conceito de insumo para fins das contribuições do PIS e COFINS já se encontra decidido, pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR, no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1036 e seguintes do CPC/2015), tomando como diretriz os critérios da essencialidade e relevância. A partir da publicação desse julgado a RFB emitiu o Parecer Normativo Cosit nº 5/2018, que em resumo traz as seguintes premissas:

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

**2. 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.

Extrai-se do julgado que conceito de insumo deve “*ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou ainda a importância de determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte*”.

Cabe sempre lembrar que, nos termos do art. 62, §2º do Anexo II do Regimento Interno do CARF § 2º, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverá ser reproduzido pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

No acórdão recorrido verifica-se que os julgadores de primeiro grau utilizaram o conceito de insumo estabelecido pelo STJ, assim sendo, foram consideradas as atividades desenvolvidas pela empresa, a essencialidade e relevância dos insumos no processo produtivo, e já foi afastada a prescrição contida na IN SRF nº 404/2004.

**Bens utilizados como insumos**

A empresa possui atividades na fabricação, formulação e manipulação, em estabelecimento próprio ou de terceiros, no comércio, na importação e exportação, por conta própria ou de terceiros, de produtos químicos em geral, incluindo insumos agropecuários (defensivos agrícolas, veterinários, fertilizantes, rações e aditivos) produtos para campanha da saúde pública, produtos para uso domissanitário e farmacêuticos (medicamentos), bem como suas matérias primas, representação comercial em geral, bem como na participação em outras sociedades como sócia ou acionista.

A recorrente alega que em função das regras exigidas pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento – MAPA, uma série de despesas são realizadas para assegurar a qualidade química dos produtos, e também deve seguir normas da ABNT para evitar a contaminação do bem fabricado.

(...)

- **Embalagens**

A recorrente alega que são utilizados caixas de papelão, etiquetas de caixa e fitas adesivas transparentes, como embalagem de produtos acabados (ou produto final), igualmente para proteção na movimentação, transporte e entrega das mercadorias. Referidos bens considerados como embalagens destinadas ao transporte não podem ser reutilizados, o que evidencia a sua característica de insumos, posto que são consumidas no processo produtivo.

A fiscalização entendeu que não há direito ao crédito com relação às despesas relativas a aquisição de materiais utilizados no acondicionamento e transporte de produtos acabados, ao contrário da embalagem de apresentação, que é colocada na fase final da produção.

Igualmente o acórdão de piso esclareceu que as etiquetas, fitas adesivas, caixas de papelão, por serem utilizadas em fase posterior à produção, não se coadunam com o conceito de insumo, inclusive por não haver prova de sua relevância.

Assim como os pallets, entendo que as caixas de papelão, etiquetas de caixa e fitas adesivas transparentes, são utilizados como embalagem de produtos acabados para o transporte, e por isso não dão direito ao crédito.

Em tempo esclareço que apesar de a recorrente mencionar que segue comandos do MAPA e normas da ABNT não traz aos autos quais seriam essas normas que obrigariam a empresa a adotar determinados procedimentos, e quais seriam essas obrigações, por isso não é possível acatar alegação genérica.

**23.** É importante ressaltar que por exigência do M.A.P.A., todo e qualquer produto produzido pela Recorrente possui um registro prévio naquele órgão, contendo todos os percentuais de cada insumo que compõe o processo produtivo do produto. Tendo em vista as várias fases do processo produtivo, são necessários, ainda, vários serviços, os quais compõe o processo produtivo, tais como serviços de fretes e armazenagens de mercadorias, bem como a energia elétrica, todos serviços que se enquadram no conceito de insumos, nos termos do inc. II, do art. 3º da Lei nº 10.637/02 e Lei nº 10.833/03.

**24.** No entanto, o fisco glosou, equivocadamente, montantes de direito creditício calcados nas aquisições dos bens utilizados como insumos no processo produtivo acima citados; glosou a aquisição de bens importados, serviços utilizados como insumos, frete sobre vendas e armazenagem de

mercadorias sob o fundamento de que tais créditos são extemporâneo; bem como glosou os serviços utilizados como insumos - energia elétrica, frete entre estabelecimentos, frete sobre envio de mercadorias para fins diversos e conhecimentos de transporte / notas fiscais vinculadas não encontradas.

Nego provimento ao pedido de crédito relativo às caixas de papelão, etiquetas de caixa e fitas adesivas transparentes.

(...)

- **Créditos na aquisição de insumos importados**

Na apuração de créditos na aquisição de insumos importados a recorrente alega que errou o Auditor Fiscal ao considerar a data de abertura das Declarações de Importação, quando o documento fiscal correto para fins de apuração é a Nota Fiscal de entrada, que é o documento que acompanha a mercadoria.

Ademais, há de ser levado em consideração a Solução de Divergência COSIT n.º 21, de 08/08/2017, que permite a apuração do crédito em momento posterior ao registro da Declaração de Importação, nos termos abaixo:

SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT N.º 21, DE 08 DE AGOSTO DE 2017  
(Publicado(a) no DOU de 13/09/2017, seção 1, página 42)

*“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS EMENTA: COFINS-IMPORTAÇÃO. RECOLHIMENTO APÓS O REGISTRO DA DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. CRÉDITO. NÃO CUMULATIVIDADE.*

*A pessoa jurídica sujeita à apuração não cumulativa da Cofins pode descontar crédito, para fins de determinação dessa contribuição, com base no disposto no art. 15 da Lei n.º 10.865, de 2004, em relação ao recolhimento da Cofins-Importação, posteriormente apurada e constituída por lançamento lavrado em auto de infração. O efetivo pagamento da Cofins-Importação, ainda que ocorra em momento posterior ao do registro da respectiva Declaração de Importação, enseja o direito ao desconto de crédito previsto no art. 15 da Lei n.º 10.865, de 2004, desde que atendidas todas as demais condições legais de creditamento.*

*O direito ao desconto do crédito abrange tão somente os montantes efetivamente pagos, ocorrendo o recolhimento a título de Cofins – Importação, independentemente do momento em que ocorra o pagamento, seja em posterior lançamento de ofício ou, posteriormente, de forma parcelada.*

*O valor do crédito em questão será obtido de acordo com o disposto no § 3º do art. 15 da Lei n.º 10.865, de 2004, aplicando-se a alíquota prevista no caput do art. 2º da Lei n.º 10.833, de 2003, sobre o valor que serviu de base de cálculo da contribuição, acrescido do valor do IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição. Sendo assim, no caso de lançamento de ofício, deve ser excluído do cálculo do crédito a ser descontado do valor apurado da Cofins a parcela do crédito tributário constituído referente a eventuais multas aplicadas e aos juros de mora, já que esses não serviram de base de cálculo da contribuição.*

A fiscalização tratou os créditos na aquisição de insumos importados como extemporâneos e glosou duas DI's desembaraçadas em março/2015, DI n.º 15/0595185-4 e 15/0595279-6.

O acórdão recorrido manteve a glosa ao argumento que os insumos adquiridos no mercado externo não devem ser reconhecidos quando ingressam no estabelecimento do importador, mas quanto ele já dispõe do bem, ou seja, após o desembaraço aduaneiro. E esclarece que a Solução de Divergência n.º 21/2017 trata da possibilidade de dedução do crédito e não da data que deve ser considerada para a apuração dos créditos.

Trago à baila as principais referências legislativas sobre o momento de apuração dos tributos, para fins de clarear a discussão.

O fato gerador das contribuições PIS e Cofins é a entrada da mercadoria no território aduaneiro, considerado ocorrido na data do registro da declaração de importação dos bens, segundo o Regulamento Aduaneiro:

Art. 251.O fato gerador da contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação é a entrada de bens estrangeiros no território aduaneiro (Lei n.º 10.865, de 2004, art. 3º, caput, inciso I).

...

Art. 252.Para efeito de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, considera-se ocorrido o fato gerador (Lei n.º 10.865, de 2004, art. 4º, caput):

I- na data do registro da declaração de importação de bens submetidos a despacho para consumo;

O desembaraço aduaneiro é o ato pelo qual é registrada a conferência aduaneira e é emitido o documento comprobatório da importação:

Art.571.Desembaraço aduaneiro na importação é o ato pelo qual é registrada a conclusão da conferência aduaneira (Decreto-Lei n.º 37, de 1966, art. 51, caput, com a redação dada pelo Decreto-Lei n.º2.472, de 1988, art. 2º).

..

§2ºApós o desembaraço aduaneiro de mercadoria cuja declaração tenha sido registrada no SISCOMEX, será emitido eletronicamente o documento comprobatório da importação.

Segundo a Lei n.º 10.865/2004 as contribuições serão pagas na data do registro da declaração de importação:

Art. 13. As contribuições de que trata o art. 1º desta Lei serão pagas:

I - na data do registro da declaração de importação, na hipótese do inciso I do caput do art. 3º desta Lei;

II - na data do pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa, na hipótese do inciso II do caput do art. 3º desta Lei;

III - na data do vencimento do prazo de permanência do bem no recinto alfandegado, na hipótese do inciso III do caput do art. 4º desta Lei.

Essas normas legais esclarecem quando deve ser paga a contribuição, mas precisamos aprofundar para chegar na apuração do regime não cumulativo. Em resumo, as contribuições serão pagas na data do registro da Declaração de Importação, que é considerado o Fato Gerador para efeitos práticos.

De acordo com a IN RFB n.º 1.911, de 11 de outubro de 2019, o período de apuração das contribuições é mensal, e pelas normas contábeis a escrituração é efetuada pelo regime de competência no caso das contribuições não cumulativas:

Art. 109. O período de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins é mensal (Lei Complementar n.º 70, de 1991, art. 2º; Lei n.º 9.715, de 1998, art. 2º; Lei n.º 10.637, de 2002, art. 1º; e Lei n.º 10.833, de 2003, art. 1º).

Após a implantação do EFD-Contribuições tornou-se necessário o preenchimento das declarações digitais conforme estipulado no ADE Cofis n.º 20/2012, atualmente em vigor o ADE n.º 73, de 19/12/2019, assim a pessoa jurídica gera um arquivo digital informando todos os documentos fiscais e demais operações com repercussão no campo de incidência das contribuições sociais e dos créditos da não cumulatividade, referentes a cada período de apuração das respectivas contribuições.

De acordo com o Guia Prático de Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, aprovado pelo ADE n.º 73/2019, que reproduz as orientações iniciais do ADE Cofis n.º 20/2012, o leiaute do arquivo digital está organizado em blocos que, por sua vez, estão organizados em registros que contém dados.

Sendo assim foram criados os Blocos A, C, D e F para os documentos fiscais e demais operações, com enfoque nas operações realizadas pelos estabelecimentos da empresa, especificamente para o caso em análise nesse processo, o Bloco C refere-se aos documentos fiscais de mercadorias, ICMS/IPI. Também existem blocos para apuração fiscal, e o Bloco M refere-se a apuração das contribuições PIS/Pasep e Cofins.

O Ato COTEPE/ICMS n.º 9, de 12 de abril de 2008, especificou tecnicamente a geração do arquivo para a escrituração digital. Segundo esse Ato Cotepe/ICMS o registro C100 é relativo as informações da nota fiscal, e o campo 10 refere-se a data da emissão do documento fiscal.

**REGISTRO C100:** NOTA FISCAL (CÓDIGO 01), NOTA FISCAL AVULSA (CÓDIGO 1B), NOTA FISCAL DE PRODUTOR (CÓDIGO 04) E NF-e (CÓDIGO 55)

Nº	Campo	Descrição	tipo	Tam	Dec
01	REG	Texto fixo contendo "C100"	C	004	-
02	IND_OPER	Indicador do tipo de operação: 0- Entrada; 1- Saída	C	001*	-
03	IND_EMIT	Indicador do emitente do documento fiscal: 0- Emissão própria; 1- Terceiros	C	001*	-
04	COD_PART	Código do participante (campo 02 do Registro 0150): - do emitente do documento ou do remetente das mercadorias, no caso de entradas; - do adquirente, no caso de saídas	C	060	-
05	COD_MOD	Código do modelo do documento fiscal, conforme a Tabela 4.1.1	C	002*	-
06	COD_SIT	Código da situação do documento fiscal, conforme a Tabela 4.1.2	N	002*	-
07	SER	Série do documento fiscal	C	003	-
08	NUM_DOC	Número do documento fiscal	N	009	-
09	CHV_NFE	Chave da Nota Fiscal Eletrônica	N	044*	-
10	DT_DOC	Data da emissão do documento fiscal	N	008*	-
11	DT_E_S	Data da entrada ou da saída	N	008*	-
12	VL_DOC	Valor total do documento fiscal	N	-	02

O Bloco M, como já esclarecido, é o detalhamento da contribuição para o PIS/Pasep e Cofins do período. E no manual é informado que a contribuição é apurada a partir dos valores referentes às diversas bases de cálculo escriturados nos registros dos Blocos A, C, D, F e I.

Os registros M100 e M500, sobre os créditos das contribuições consolidados no período, são, fora casos específicos, calculados a partir das informações nos Blocos A, C, D, F e I:

Registro M500: Crédito de Cofins Relativo Ao Período Este registro tem por finalidade realizar a consolidação do crédito relativo à Cofins apurado no período. Deve ser gerado um registro M500 específico para cada tipo de crédito apurado (vinculados à receita tributada, vinculados à receita não tributada e vinculados à exportação), conforme a Tabela de tipos de créditos "Tabela 4.3.6", bem como para créditos de operações próprias e créditos transferidos por eventos de sucessão. ATENÇÃO: Os valores escriturados nos registros M500 (Crédito de Cofins do Período) e M505 (Detalhamento da Base de Cálculo do Crédito de Cofins do Período) serão determinados com base: - Nos valores informados no arquivo elaborado pela própria pessoa jurídica e importado pelo Programa Validador e Assinador da EFD-Contribuições – PVA, os quais serão objeto de validação; ou - Nos valores calculados pelo PVA para os registros M500 e M505, através da funcionalidade "Gerar Apurações", disponibilizada no PVA, com base nos registros da escrituração constantes nos Blocos "A", "C", "D" e "F". No caso de operações e documentos informados nos referidos blocos em que os campos "CST\_COFINS" se refiram a créditos comuns a mais de um tipo de receitas (CST 53, 54, 55, 56, 63, 64, 65 e 66), o PVA procederá o cálculo automático do crédito (funcionalidade "Gerar Apurações") caso a pessoa jurídica tenha optado pelo método de apropriação com base no Rateio Proporcional com base na Receita Bruta (indicador "2" no Campo 03 do Registro 0110), considerando para fins de rateio, no Registro M505, os valores de Receita Bruta informados no Registro 0111. Desta forma, caso a pessoa jurídica tenha optado pelo método do Rateio Proporcional com base na Receita Bruta (Bruta (indicador "2" no Campo 03 do Registro 0110), o PVA procederá ao cálculo automático do crédito em relação a todos os Códigos de Situação Tributária (CST 50, 51, 52, 53, 54, 55, 56, 60, 61, 62, 63, 64, 65 e 66). Caso a pessoa jurídica tenha optado

pelo método de Apropriação Direta (indicador “1” no Campo 03 do Registro 0110) para a determinação dos créditos comuns a mais de um tipo de receita (CST 53, 54, 55, 56, 63, 64, 65 e 66), o PVA não procederá ao cálculo dos créditos (funcionalidade “Gerar Apurações”) relacionados a estes CST, no Registro M505, gerando o cálculo dos créditos apenas em relação aos CST 50, 51, 52, 60, 61 e 62. Neste caso, deve a pessoa jurídica editar os registros M505 correspondentes ao CST representativos de créditos comuns (CST 53, 54, 55, 56, 63, 64, 65 e 66), com base na apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração, conforme definido no § 8º do art. 3º, da Lei nº 10.833, de 2003. A geração automática de apuração (funcionalidade “Gerar Apurações”) o PVA apura, em relação ao Registro M500, apenas os valores dos campos 02 (COD\_CRED), 03 (IND\_CRED\_ORI), 04 (VC\_BC\_COFINS), 05 (ALIQ\_COFINS), 06 (QUANT\_BC\_COFINS), 07 (ALIQ\_COFINS\_QUANT) e 08 (VL\_CRED). Os campos de ajustes (Campos 09 e 10) e de diferimento (Campos 11 e 12) não serão recuperados na geração automática de apuração, devendo sempre serem informados pela própria pessoa jurídica no arquivo importado pelo PVA ou complementado pela edição do registro M500. Na funcionalidade de geração automática de apuração, os valores apurados e preenchidos pelo PVA irão sobrepor (substituir) os valores eventualmente existentes nos referidos campos, constantes na escrituração. As pessoas jurídicas sujeitas exclusivamente ao regime cumulativo das contribuições não devem preencher este registro, devendo eventuais créditos admitidos no regime cumulativo serem informados no registro F700 e consolidados em M600 (Campo 11 - VL\_OUT\_DED\_CUM). Para as demais pessoas jurídicas (exceto atividade imobiliária), deverá existir um registro M500 para cada tipo de crédito e alíquota informados nos documentos que constam dos registros A100/A170, C100/C170, C190/C195, C395/C395, C500/C505, D100/D105, D500/D505, F100, F120, F130 e F150.

Toda essa explicação foi necessária para se concluir que após a implantação da EFD-Contribuições, não há como o contribuinte utilizar outra data que não seja a da Nota Fiscal de Entrada para cálculo dos créditos das contribuições no período.

Concluo que ao contrário do afirmado pela fiscalização e pelo acórdão de piso, as duas DI's foram informadas pela recorrente de acordo com as normas estipuladas pela própria RFB, ou seja, utilizando a data aposta na Nota Fiscal de Entrada, e por isso não se trata de crédito extemporâneo.

Com toda essa discussão fica claro que a data de pagamento das contribuições, no caso de importação de mercadorias, não se confunde com a data de apuração das contribuições no regime não cumulativo. A apuração das contribuições segue normativo imposto pela RFB, e por isso de seguimento obrigatório pelas empresas que aderiram ao sistema eletrônico.

A vista disso deve ser revertida a glosa das duas DI's e apurado o crédito, seguindo os critérios estipulados pelo STJ, segundo a essencialidade e relevância, já que os valores não foram analisados ou apurados pela fiscalização.

- **Energia elétrica na industrialização por encomenda**

A fiscalização afirma que ao confrontar a planilha descritiva dos serviços utilizados como insumos constatou a apropriação de créditos referentes à energia elétrica informada na nota fiscal do prestador de serviços, o que não encontra amparo na legislação, uma vez que este crédito é devido ao prestador do serviço e não ao tomador do serviço, por isso efetuou a glosa.

A recorrente aduz que não apurou créditos de energia elétrica, mas sim, créditos de insumos aplicados no processo de industrialização por encomenda, conforme discriminados nas notas fiscais anexas e contratos de desenvolvimento, gerenciamento, industrialização e envase de produtos químicos celebrados com a empresa TAGMA BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS QUÍMICOS LTDA., prestadora de serviços.

Referidos contratos discriminam que todo os custos de industrialização, os quais abrange mão-de-obra, bens e energia elétrica, são insumos aplicados na industrialização, os quais são de responsabilidade da empresa tomadora dos serviços. E todo o procedimento ocorre, basicamente, da seguinte forma:

- a) a tomadora de serviços (Recorrente) enviará para a empresa prestadora de serviços de industrialização o insumo necessário para a transformação. Uma NF-e de **Remessa para industrialização por encomenda** é emitida;
- b) a empresa terceirizada realiza a transformação necessária;
- c) a empresa terceirizada devolve os insumos que eventualmente não foram aplicados no processo de industrialização através de uma NF-e de **Retorno de mercadoria recebida para industrialização e não aplicada no referido processo**;
- d) a empresa terceirizada deve, ainda, devolver virtualmente o insumo que ele consumiu através de uma NF-e de **Retorno de mercadoria utilizada na industrialização por encomenda**;
- e) e por último, a empresa terceirizada cobrará o seu serviço e outros insumos que foram empregados no processo de industrialização terceirizada através de uma NF-e de **Industrialização efetuada para outra empresa**.

Desta forma, a empresa responsável pela industrialização por encomenda, Tagma Brasil Indústria e Comércio de Produtos Químicos Ltda., discrimina sob o CFOP 5902, o retorno da mercadoria utilizada na industrialização por encomenda e sob o CFOP 5124 a industrialização efetuada para outra empresa.

Dentre os CFOPs 5902 e 5124, a empresa Recorrente apura créditos tão somente dos insumos discriminados sob o código de CFOP 5124, o qual se refere a industrialização por encomenda. Nesse contexto, os itens que compõem as Notas Fiscais Eletrônicas sob o CFOP 5124, abrange tanto os serviços de industrialização quanto os custos da “mercadoria” energia elétrica (ambos insumos industriais), sobre os quais incide PIS, COFINS

e o ICMS, conforme valores das contribuições discriminados em todas as NF-e.

Apresenta resposta a consulta efetuada a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo acerca da incidência de ICMS sobre a nota fiscal de industrialização por encomenda, a qual abrange a energia elétrica como insumo industrial:

Industrialização por conta e ordem de terceiro, com entrega direta do estabelecimento industrializador ao adquirente da mercadoria – Tratamento tributário.

Resposta à Consulta nº 368, de 02 de agosto de 2000:

*“(…)7. Por fim, informe-se que a energia elétrica é uma mercadoria sujeita ao ICMS que, entre outras utilizações, ao ser consumida no processo industrial, caracteriza o que se denomina insumo industrial e, por essa razão, deve ser incluída no valor das mercadorias empregadas, compondo o valor acrescido, que também se submete à incidência do ICMS, consoante dispõem os artigos 46 e 47 do Regulamento do ICMS”.*

Execução de serviço de industrialização sob encomenda – Aplicação de mão-de-obra e matéria prima – Energia elétrica consumida no processo produtivo – Insumo de produção – Incidência do imposto.

Resposta à Consulta nº 1034/2000, de 23 de maio de 2001 “(…)6. Assim, ao promover a saída do produto industrializado, em retorno ao estabelecimento encomendante, em operação interna, a Consulente debitar-se-á do ICMS correspondente aos insumos que empregou no respectivo processo de industrialização (artigo 402, §§ 2º e 3º, combinado com o artigo 403, ambos do RICMS/2000; artigo 383 do RICMS/1991). A energia elétrica, como mercadoria sujeita ao ICMS e que, entre outras utilizações, ao ser consumida no processo industrial, caracteriza-se o que se denomina insumo industrial, deve ser incluída no valor das mercadorias empregadas pela Consulente no referido processo produtivo.

6.1 O imposto, a esse título destacado no respectivo documento fiscal (artigos 403 e 404 do RICMS/2000; artigos 383 e 384 do RICMS/1991), enseja ao estabelecimento encomendante o direito ao crédito, quando cabível, observado o disposto nos artigos 59 e 61 do RICMS/2000 (56 a 58 do RICMS/1991).

6.2 Oportuno esclarecer que, o valor da energia elétrica consumida na industrialização sob encomenda e englobando no valor total referente às mercadorias empregadas pela executante, sobre o qual incide o ICMS, não se relaciona, para a encomendante, com as hipóteses de crédito do imposto referentes à entrada direta de energia elétrica no seu estabelecimento.

Esta última situação, no que se refere ao crédito do imposto, a partir de 1º de janeiro de 2001 e até 31 de dezembro de 2002, está sujeita à observância das regras contidas no artigo 1º das Disposições Transitórias do RICMS/2000 (até 31.12.2000 valem as disposições contidas no RICMS/1991 e as considerações pertinentes da Decisão Normativa CAT 01/1991, citada pela Consulente).”

No acórdão de piso é analisado o contrato de industrialização por encomenda firmado em 11/11/2008, com a empresa TAGMA, e a partir da análise do contrato é mantida a glosa.

No instrumento a empresa TAGMA se compromete a prestar o serviço de industrialização e envase por encomenda, e a recorrente deveria pagar uma remuneração, item 8 do contrato, fixa por volume industrializado do Produto.

8.2. Os Preços acima indicados incluem: (a) toda a remuneração devida à CONTRATANTE pela execução das obrigações contidas neste Contrato; (b) todos os tributos incidentes sobre a prestação de serviços de industrialização e envase; (c) todo e qualquer custo e despesa, direto e/ou indireto, a ser incorrido pela CONTRATADA, relacionado com a execução do objeto deste Contrato, incluindo, mas não se limitando a, custos referentes à mão-de-obra, encargos sociais e previdenciários em geral, equipamentos, materiais, entre outros. Em decorrência do disposto nesta cláusula, a CONTRATANTE não estará obrigada, em hipótese alguma, ao pagamento de qualquer quantia adicional, nem poderá a CONTRATADA pleitear qualquer majoração do Preço, sob a alegação de falta ou omissão sua na estipulação do mesmo.

Da leitura das cláusulas contratuais verifica-se que a previsão é somente de pagamento do valor estipulado por volume, que compreende toda remuneração devida pela execução do serviço, incluindo os tributos, custos e despesas, diretos e indiretos, mão-de-obra, encargos sociais e previdenciários, equipamentos, materiais entre outros. E que a contratante não estará obrigada, em hipótese alguma, ao pagamento de qualquer quantia adicional.

Como não há no contrato nenhuma menção ao pagamento de energia elétrica além do valor estipulado, e a recorrente não apresentou nenhuma outra prova ou documento demonstrando que arcou com os valores, não há como reverter a glosa.

Nego provimento.

- **Frete sobre envio de mercadorias para fins diversos.**

A fiscalização informa que as despesas de frete que permitem apuração de crédito se restringem àquelas incorridas nas operações de venda, quando suportadas pelo vendedor, conforme art. 30, IX, Lei nº10.833/2003.

Por isso os fretes incorridos na aquisição de insumos e os fretes necessários para a transferência de insumos e produtos, acabados ou não, entre estabelecimentos da pessoa jurídica, não se encaixam nessa hipótese legal de apropriação de créditos.

Assim, no intuito de identificar apenas as operações que, em tese, permitiriam a apuração de créditos da não cumulatividade, o contribuinte foi intimado a apresentar listagem em que constassem, dentre outras informações, o destinatário e o remetente da mercadoria, para que ficasse claro o tipo de operação que compõe a base de cálculo informada: frete na compra, na venda ou entre estabelecimentos.

Em resposta, apresentou o arquivo Item 4 - FRETE.xlsx, com as planilhas 4 – Frete, 4 – Frete Agro e 4 –Frete Químico. Intimado a justificar o motivo pelo qual as despesas de armazenagem foram

informadas na rubrica de serviços utilizados como insumos, solicitou prazo adicional de 15 dias para entrega da EFD Contribuições retificada e entregou, também, arquivo *Item 3 Retif – Despesas de Armazenagem TIF 022017.xlsx*. Sendo assim, o valor total da rubrica em análise é o somatório das planilhas *Frete e Despesas Armazenagem*.

A fiscalização glosou os fretes apurados sobre operações ocorridas em dezembro/2014 e março/2015, fora do período em análise, identificados como extemporâneos.

Glosou ainda, com base no memorial de cálculo apresentado, as operações em que o remetente e o destinatário são o próprio contribuinte, ou seja, frete entre estabelecimentos.

Após as glosas preliminares, o memorial de cálculo apresentado foi conferido com os conhecimentos de transporte eletrônicos constantes da base de dados do Sistema Público de Escrituração Digital - Conhecimento de Transporte Eletrônico (SPED CTe) e as notas fiscais de saída vinculadas ao frete conferidas com base em informações constantes do SPED Notas Fiscais Eletrônicas (SPED NFe).

Foram encontradas notas *fiscais vinculadas* cuja natureza dos CFOP fazem referência a remessa de bonificação, doação ou brinde (CFOP 5910); transferência de produção do estabelecimento (CFOP 6151); remessa para industrialização (CFOP 5924); outra saída de mercadoria não especificada (CFOP 5924), dentre outras saídas que não têm como finalidade venda, sendo, por isso, glosadas.

Não foram encontrados alguns conhecimentos de transporte com as informações constantes da planilha, nem tampouco as notas fiscais vinculadas a estes, sendo assim, glosados.

A recorrente esclarece que o crédito que ela faz jus é valor que compõe o custo do insumo ou da mercadoria para revenda, inciso II, não sendo o crédito sobre frete na operação de venda, inciso IX. E que os fretes sobre compras de matéria prima fazem parte do custo de aquisição da mercadorias, se discriminados na nota fiscal respectiva. Apresenta SC nº 79/09 8RF convalidando o seu entendimento.

“Processo de Consulta nº 79/09 Órgão Superintendência Regional da Receita Federal – SRRF/8ª RF Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins (...)FRETE NA AQUISIÇÃO DE BENS PARA REVENDA. CRÉDITOS.

O frete pago pelo adquirente na compra de mercadorias destinadas à revenda integra o custo de aquisição desses bens, podendo gerar direito a créditos a serem descontados da Cofins, **desde que o custo tenha sido suportado pelo adquirente.**

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, arts. 3º e 15; Lei nº 10.865, de 2004, arts. 15 e 53; RIR, art. 289, § 1º; e IN SRF nº 404, de 2004, arts. 8º e 9º.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep. Ementa:

(...)ISIDORO DA SILVA LEITE – Chefe da Divisão Data da decisão:  
20/03/2009 Data da publicação: 06/04/2009

Continua elucidando que o frete entre os seus estabelecimentos é necessário já que são uma extensão do seu processo fabril. Lá devem permanecer por algumas semanas para garantir a formulação antes de serem vendidos no mercado interno. São depósitos fechados ou armazéns para finalização do processo de industrialização do produto. Para cada tipo de frete glosado esclarece que são relevantes ao processo produtivo e estão previstos na legislação.

O acórdão recorrido afirma que a princípio somente poderia apurar crédito de PIS e Cofins não cumulativos sobre os gastos com fretes na venda de produtos, desde que o ônus fosse suportado pelo vendedor, inciso IX, art. 3º.

Ocorre que os incisos I e II do art. 3º preveem a hipótese de cálculo de crédito na compra de bens adquiridos para revenda e utilizados como insumo. E de acordo com o art. 289 do RIR/1999, o valor do frete integra o custo de aquisição dos bens, e por isso deve ser computado.

Por isso manteve as glosas efetuadas pela fiscalização para despesas com fretes decorrentes do envio de bens para fins diversos, da transferência de produtos entre estabelecimentos da interessada e relativos a créditos extemporâneos.

Verificando a planilha, arquivo não paginável, que acompanha o despacho decisório, temos que os fretes glosados se referem a:

- créditos extemporâneos relativos a frete na operação de venda, destinatários empresas agropecuárias;
- fretes entre estabelecimentos;
- envio de mercadorias para fins diversos, destinatários empresas agropecuárias;
- conhecimento de transporte/ NF vinculadas não encontradas.

(...)

No caso de frete para envio de mercadorias para fins diversos, também não existe previsão legal. Pela relação de notas fiscais apresentadas, são envios para empresas do setor agropecuário, com características de adquirentes de produtos da empresa recorrente. Entretanto na legislação somente há previsão, inciso IX, para fretes nas operações de venda.

De acordo com o despacho decisório, os fretes nas operações de venda foram considerados pela fiscalização, e somente foram glosados os fretes em que não foi identificado que se tratava de uma operação de venda.

(...)

A recorrente também questiona a glosa dos créditos relativos a conhecimento de transporte/ NF vinculadas que não foram encontradas. Informa que todos os conhecimentos de transportes foram informados e possuem notas fiscais vinculadas, e para demonstrar o argumento anexa os documentos não localizados.

O acórdão de piso partiu dos conhecimentos apresentados em manifestação de conformidade e elaborou nova planilha no qual reverteu parte das glosas. No entanto parte dessa base de cálculo refere-se a receitas não tributadas no mercado interno. Assim foi reconhecido somente o crédito dos fretes vinculados ao transporte de mercadorias tributadas no mercado interno.

Como após a análise efetuada no acórdão recorrido a recorrente, em recurso voluntário, afirma que apresentou novos documentos, e como não é possível nessa fase recursal a confrontação entre a planilha de fretes glosados e os documentos apresentados, dou parcial provimento para reconhecer o crédito dos fretes nas operações de venda relativos aos conhecimentos de transporte e notas fiscais apresentados juntamente com o recurso voluntário.

(...)

- **Inclusão do valor da correção monetária.**

Ao final a recorrente solicita a inclusão do valor da correção monetária nos pedidos de ressarcimento, desde a data do protocolo dos pedidos de ressarcimento, por ter havido o descumprimento do prazo de 360 dias previsto no art. 24 da Lei nº 11.457/2007 para análise dos pedidos de ressarcimento, caracterizando a resistência ilegítima oposta pela Administração Pública.

Não existe previsão legal para aplicar a correção monetária nos pedidos de ressarcimento de PIS e Cofins, e já existe Súmula no CARF de aplicação obrigatória:

Súmula CARF nº 125 No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003.

Acórdãos Precedentes:

203-13.354, de 07/10/2008; 3301-00.809, de 03/02/2011; 3302-00.872, de 01/03/2011; 3101-01.072, de 22/03/2012; 3101-01.106, de 26/04/2012; 3301-002.123, de 27/11/2013; 3302-002.097, de 21/05/2013; 3403-001.590, de

22/05/2012; 3801-001.506, de 25/09/2012; 9303-005.303, de 25/07/2017; 9303-005.941, de 28/11/2017.

Quanto à reversão da glosa do crédito relativo a pallets utilizados no transporte de mercadorias, reversão da glosa do crédito relativo a fretes despendidos no transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica, reversão da glosa do crédito relativo a fretes no transporte de insumos devidamente comprovados e reversão da glosa de créditos extemporâneos, transcreve-se o entendimento majoritário da turma, expresso no voto vencedor do redator designado do acórdão paradigma:

Tendo sido designado para redigir o voto vencedor de parte do presente acórdão, passo a discorrer acerca do entendimento que prevaleceu no julgamento em relação às seguintes matérias:

- a) reversão da glosa do crédito relativo a pallets utilizados no transporte de mercadorias;
- b) reversão da glosa do crédito relativo a fretes despendidos no transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica;
- c) reversão da glosa do crédito relativo a fretes no transporte de insumos devidamente comprovados;
- d) reversão da glosa de créditos extemporâneos.

- **Crédito. Pallets.**

A Administração tributária glosou os créditos decorrentes de aquisições de pallets por considerar que se tratava de bens utilizados no acondicionamento e transporte de insumos e de produtos acabados, bens esses incorporados apenas depois de concluído o processo produtivo.

O Recorrente se contrapõe a esse entendimento, argumentando que, no setor de defensivos agrícolas, em função das regras exigidas pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, despesas necessárias são realizadas para assegurar a qualidade química dos produtos, dentre elas aquelas decorrentes da aquisição de pallets, estes utilizados em diversas etapas do processo produtivo, desde a fase de industrialização, para movimentação das matérias-primas e dos produtos, evitando seu contato direto com o solo, no intuito de diminuir o risco de contaminação do próprio insumo (matéria-prima), do produto acabado e do próprio operário, vez que a empresa industrializa produtos que são nocivos à saúde humana.

Tendo por fundamento os dispositivos legais que regem a matéria, precipuamente o inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003<sup>1</sup>, bem como, subsidiariamente, o requisito de utilidade, necessidade ou essencialidade para a produção, conclui-se, diferentemente da repartição de origem e da delegacia de julgamento, que dão direito a crédito da contribuição os

---

<sup>1</sup> IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

pallets utilizados no transporte dos bens produzidos pela pessoa jurídica, configurando-se itens necessários à distribuição, à armazenagem e à comercialização da produção, precipuamente por se tratar do transporte de produtos químicos.

O termo “armazenagem” previsto no referido dispositivo legal não pode ser interpretado como abrangendo apenas os gastos com aluguel de depósitos, ou outros procedimentos similares; primeiramente, porque a lei assim não delimitou ou restringiu e, em segundo lugar, por não se conceber uma operação de armazenagem desprovida de itens relacionados à conservação dos produtos destinados à venda.

Justifica-se a apuração de créditos nas aquisições de material de embalagem para transporte pelo fato de que tais bens destinam-se à preservação das características dos produtos durante o transporte até os pontos de venda. Por se tratar de produtos químicos, a realização do seu transporte sem o devido cuidado pode comprometer a sua integridade, bem como o seu entorno, o que torna o pallet imprescindível ao escoamento da produção.

A Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ) decidiu, no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.125.253, ocorrido em 15 de abril de 2010, nos seguintes termos:

PROCESSUAL CIVIL TRIBUTÁRIO. PIS/COFINS NÃO CUMULATIVIDADE – INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA – POSSIBILIDADE – EMBALAGENS DE ACONDICIONAMENTO DESTINADAS A PRESERVAR AS CARACTERÍSTICAS DOS BENS DURANTE O TRANSPORTE, QUANDO O VENDEDOR ARCAR COM ESTE CUSTO – É INSUMO NOS TERMOS DO ART. 3º, II, DAS LEIS N. 10.637/2002 E 10.833/2003.

1. Hipótese de aplicação de interpretação extensiva de que resulta a simples inclusão de situação fática em hipótese legalmente prevista, que não ofende a legalidade estrita.

Precedentes.

2. As embalagens de acondicionamento, utilizadas para a preservação das características dos bens durante o transporte, deverão ser consideradas como insumos nos termos definidos no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 sempre que a operação de venda incluir o transporte das mercadorias e o vendedor arque com estes custos.

Também esta Turma Ordinária já decidiu nesse sentido, conforme se depreende da ementa a seguir reproduzida:

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

Período de apuração: 01/08/2013 a 31/12/2015

(...)

**CRÉDITO. MATERIAL DE EMBALAGEM. MOVIMENTAÇÃO DE MERCADORIAS. POSSIBILIDADE.**

Gera direito a crédito das contribuições não cumulativas a aquisição de material de embalagem utilizado na movimentação de insumos e bens produzidos pelo contribuinte, ainda que exclusivamente no ambiente interno da indústria, dado tratar-se de produção de bens perecíveis, destinados ao consumo humano, mas desde que observados os demais requisitos da lei.

(Acórdão n.º 3201-006.152, de 20/11/2019)

Portanto, devem ser revertidas as glosas relativas a pallets utilizados no transporte de matérias-primas e de produtos acabados, mas desde que atendidos os demais requisitos da lei, dentre os quais, terem sido tais bens adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País e tributados pela contribuição na aquisição.

- **Crédito. Frete. Transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica.**

Segundo o Recorrente, o crédito sob comento decorre dos fretes despendidos no transporte do produto industrializado para depósitos fechados ou armazéns da mesma empresa para finalização do processo de industrialização e venda dos produtos.

Assim como defende o Recorrente, o entendimento prevalecente neste acórdão foi no sentido de que se está diante de dispêndios intrínsecos às operações de venda, gerando, por conseguinte, direito ao desconto de crédito das contribuições não cumulativas.

Nesse caso, tem-se por configurada a hipótese prevista na norma, pois, encontrando-se pronto o produto, seu destino final, em regra, é a venda, situação essa que se enquadra na norma prevista no inciso IX do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003, *verbis*:

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

(...)

IX - armazenagem de mercadoria e **frete na operação de venda**, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor. (g.n.)

O custo do frete nessa situação se dá em razão da necessidade de se viabilizarem e se efetivarem as vendas, inserindo-se na logística inerente à comercialização final dos bens produzidos. Não se trata de uma discricionariedade do produtor, pois a venda pressupõe o envio dos produtos adquiridos aos destinatários, de forma direta ou indireta, ou seja, com entrega em domicílio ou via centros de distribuição (depósitos e armazéns).

O termo “operação de venda” é aqui entendido de forma ampla, dada a sua abrangência conceitual, não se restringindo à entrega final do produto

diretamente ao adquirente, pois, se o dispositivo legal detivesse tal caráter restritivo, ele deveria ter previsto o direito ao desconto de crédito somente em relação ao frete despendido na operação de envio do produto acabado do estabelecimento do produtor ao domicílio do comprador final, o que não se deu, abarcando, portanto, todos os gastos com frete relacionados às operações de venda.

As decisões do CARF referenciadas na sequência, algumas delas desta turma ordinária, caminham nesse sentido, *verbis*:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (CÓFINS)

Período de apuração: 01/03/2011 a 31/03/2011

(...)

FRETES. TRANSFERÊNCIAS DE PRODUTOS ACABADOS. DIREITO DE CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Os fretes sobre transferências de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica ou centros de distribuição, compõem o custo da operação de venda, garantindo o creditamento. (Acórdão nº 3301-010.260, rel. Ari Vendramini, j. 26/05/2021)

[...]

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (CÓFINS)

Período de apuração: 31/05/2013 a 31/12/2014

(...)

FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS.

As despesas com frete de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, como os fretes de produtos entre centro de distribuição e lojas dos supermercados, ainda que não tenha uma operação de venda já pactuada, é passível de apuração de crédito das contribuições de crédito com fulcro no disposto no artigo 3º, IX, Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, na medida em que, em que pese não seja um frete numa operação de venda, o produto está sendo transportado para viabilizar a venda. (Acórdão nº 3302-007.009, rel. Salvador Cândido Brandão Júnior, j. 23/10/2019)

[...]

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (CÓFINS)

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

(...)

NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE DE INSUMOS E PRODUTOS ACABADOS PARA ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA OU ATÉ DE TERCEIROS NA OPERAÇÃO DE VENDA. DIREITO AO CRÉDITO.

A remessa e retorno de produtos acabados enviados para armazenagem, é inteiramente ligada à logística interna da empresa embargante, e indissociáveis das operações de vendas. Conforme inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 também aplicável à Contribuição para o PIS, conforme art. 15, II, da mesma lei, é permitido o desconto de créditos em relação ao frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, estando aí contempladas todas as operações com produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, ou até de terceiros, e não somente a última etapa, da entrega ao consumidor final. (Acórdão nº 3201-008.746, rel. Laércio Cruz Uliana Júnior)

[...]

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

Data do fato gerador: 30/09/2009

(...)

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA PESSOA JURÍDICA. DIREITO A CRÉDITO.

Na sistemática de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, há possibilidade de creditamento na modalidade aquisição de insumos e na modalidade frete na operação de venda, em relação aos dispêndios com serviços de transporte suportados pela pessoa jurídica no deslocamento de produtos acabados ou em elaboração entre os seus diferentes estabelecimentos. (Acórdão nº 3201-005.563, rel. Leonardo Corrêia Lima Macedo, j. 21/08/2019)

Portanto, deve-se reverter a glosa de créditos relativos à transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica, abarcando, inclusive, as remessas do estabelecimento produtor para depósitos e armazéns, observados os demais requisitos da lei.

- **Crédito. Fretes no transporte de insumos.**

Segundo a relatora deste acórdão, o acórdão de piso partiu dos conhecimentos de transporte apresentados em manifestação de inconformidade para reverter parte das glosas efetuadas pela Fiscalização em relação a fretes no transporte de insumos, restringindo, contudo, tal direito aos fretes vinculados ao transporte de mercadorias tributadas no mercado interno, vindo o Recorrente a apresentar novos documentos na segunda instância, abarcando novos conhecimentos de transporte e notas fiscais.

Trata-se de serviços essenciais ao processo produtivo, independentemente da tributação ou não dos bens transportados, cujo desconto de crédito encontra respaldo no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003<sup>2</sup>, conforme jurisprudência deste Colegiado:

---

<sup>2</sup> Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:  
(...)

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, exceto em relação ao pagamento de que trata o

**COFINS NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS RELATIVOS AO FRETE TRIBUTADO, PAGO PARA A AQUISIÇÃO DE INSUMOS.**

É possível o creditamento em relação ao frete pago e tributado para o transporte de insumos, independentemente do regime de tributação do bem transportado, não sendo aplicada a restrição na apuração do crédito do art. 8º da Lei nº 10.925/2004. Os custos com fretes sobre a aquisição de produtos sujeitos ao crédito presumido, geram direito integral ao crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não cumulativos. (Acórdão nº 3201-008.498, rel. Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, j. 27/05/2021)

Revertem-se, portanto, as glosas relativas aos fretes tributados despendidos em aquisições de insumos, observados os demais requisitos da lei.

- **Créditos extemporâneos.**

O Recorrente, com base no § 4º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, pleiteia a reversão da glosa de créditos relativos a aquisições de insumos ocorridas em períodos anteriores.

Referido dispositivo assim dispõe:

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

Verifica-se que a lei estipula, sem qualquer restrição, que o crédito pode ser aproveitado extemporaneamente.

A Receita Federal, valendo-se do poder regulamentar a ela assegurado pelo § 4º do art. 74 da Lei nº 9.430/1996<sup>3</sup>, editou instruções normativas não apenas disciplinando o dispositivo legal, mas restringindo a possibilidade de desconto de crédito a um único trimestre-calendário.

Ora, o poder regulamentar ou poder normativo conferido aos órgãos da Administração Pública se destina à definição, por meio de normas complementares, de procedimentos aptos a dar concretude à lei, sem, contudo, alterá-la ou restringi-la, pois, assim procedendo, eles estarão invadindo a competência do Poder Legislativo.

Conforme nos ensina Maria Sylvania Zanella Di Pietro, o poder regulamentar da Administração Pública “não pode contrariar a lei, nem criar direitos, impor obrigações, proibições, penalidades que nela não estejam previstos, sob pena de ofensa ao princípio da legalidade”.<sup>4</sup>

---

art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

<sup>3</sup> Art. 74. (...)

§ 14. A Secretaria da Receita Federal - SRF disciplinará o disposto neste artigo, inclusive quanto à fixação de critérios de prioridade para apreciação de processos de restituição, de ressarcimento e de compensação.

<sup>4</sup> DI PIETRO, Maria Sylvania Zanella. Direito Administrativo. 35. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022, p. 107.

Segundo Luiz Flávio Gomes<sup>5</sup>, enquanto o poder regulamentar exercido por meio de decreto pode complementar os textos legais, sem afrontá-los, logicamente, as instruções normativas têm “um âmbito de aplicação mais restrito”, cujo alcance é apenas a “explicitação das leis”.

O Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do Agravo em Ação Direta de Inconstitucionalidade (AGRADI) 365/DF, ocorrido em novembro de 1990, da relatoria do Ministro Celso de Mello, assim se posicionou acerca da matéria:

As **instruções normativas**, editadas por órgão competente da administração tributária, constituem espécies jurídicas de caráter secundário, cuja validade e eficácia resultam, imediatamente, de sua **estrita observância dos limites impostos pelas leis**, tratados, convenções internacionais, ou decretos presidenciais, de que devem constituir **normas complementares**. Essas instruções nada mais são, em sua configuração jurídico-formal, do que **provimentos executivos cuja normatividade está diretamente subordinada aos atos de natureza primária**, como as leis e as medidas provisórias, a que se vinculam por um claro nexo de acessoriedade e de dependência. **Se a instrução normativa, editada com fundamento no art. 100, I, do Código Tributário Nacional, vem a positivar em seu texto, em decorrência de má interpretação de lei ou medida provisória, uma exegese que possa romper a hierarquia normativa que deve manter com estes atos primários, viciar-se-á de ilegalidade e não de inconstitucionalidade.** (g.n.)

Exemplificativamente, tem-se que a criação do programa PER/DComp encontra-se em consonância com o referido poder regulamentar, pois tal documento viabiliza a formulação do pedido de restituição/ressarcimento e da declaração de compensação junto à autoridade administrativa, pleitos esses autorizados por lei (art. 74 da Lei nº 9.430/1996).

Noutro giro, a Administração tributária pode, também por meio do seu poder normativo, regulamentar uma lei no sentido de viabilizar a atividade de fiscalização, por exemplo, quando estipula que cada PER/DComp se refere a um trimestre-calendário, mas não poderá restringir o direito de utilizar o crédito não utilizado em um mês nos meses subsequentes, conforme se encontra expressamente garantido em lei, salvo para facilitar o controle dos atos dos administrados, mas sem amputá-los para além da previsão legal.

Eis exemplos da jurisprudência do CARF sobre a matéria:

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

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

(...)

**CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. RESSARCIMENTO. POSSIBILIDADE.**

<sup>5</sup> Disponível em <<<https://lfg.jusbrasil.com.br/noticias/2537803/poder-regulamentar>>> Acesso em 29/10/2021.

Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado pela sistemática da não-cumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte ou da apresentação de PER único para cada trimestre. (Acórdão nº 3301-010.775, rel. Salvador Cândido Brandão Júnior, j. 23/08/2021)

[...]

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

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004 (...)

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÕES OU DEMONSTRATIVOS. DESNECESSIDADE.

Os créditos podem ser apropriados extemporaneamente, independentemente de retificação de declarações ou demonstrativos, mas desde que comprovada a sua não utilização em períodos anteriores. (Acórdão nº 3201-007.897, rel. Hélcio Lafetá Reis, j. 24/02/2021)

[...]

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

Período de apuração: 01/06/2012 a 30/11/2012 (...)

CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. RESSARCIMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO.

Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado não-cumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte ou da apresentação de PER único para cada trimestre. (Acórdão nº 3201-006.671, rel. Charles Mayer de Castro Souza, j. 17/03/2020)

Nesse sentido, revertem-se as glosas dos créditos extemporâneos relativos a aquisições de insumos, mas desde que se comprove a sua não utilização em outros períodos de apuração, observados os demais requisitos da lei.

## Conclusão

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de **(I) dar parcial provimento ao Recurso Voluntário**, para reconhecer, observados os requisitos da lei, o direito ao desconto de crédito da contribuição não cumulativa em relação a (i) pallets, (ii) bens ou insumos importados, considerando-se como data de aquisição aquela constante da nota fiscal de

entrada, (iii) fretes referentes ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica, (iv) fretes no transporte de insumos devidamente comprovados (conhecimentos de transporte e notas fiscais, ainda que apresentados somente junto ao Recurso Voluntário) e (v) para reconhecer, observados os requisitos da lei, o direito ao desconto de crédito da contribuição não cumulativa em relação a créditos extemporâneos, mas desde que demonstrada a sua não utilização em outros períodos de apuração e desde que comprovados com documentação hábil e idônea; e **(II) negar provimento ao Recurso Voluntário** em relação a (i) crédito nas aquisições de caixas de papelão, etiquetas de caixa e fitas adesivas transparentes, utilizadas como embalagem de transporte, (ii) correção monetária de valores ressarcidos, (iii) energia elétrica utilizada no estabelecimento da empresa contratada para realização de industrialização por encomenda e (iv) fretes relacionados ao envio de mercadorias para fins diversos, não devidamente especificados e comprovados.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Presidente Redator

### **Declaração de Voto**

Deixa-se de transcrever a declaração de voto apresentada, que pode ser consultada no acórdão paradigma desta decisão.