



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17830.729739/2021-60
ACÓRDÃO	3201-012.322 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de fevereiro de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	GRÁFICA E EDITORA POSIGRAF LTDA FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2016 a 31/12/2016, 01/04/2018 a 31/12/2018, 01/07/2020 a 31/12/2020

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. PRODUÇÃO OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

No contexto da 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 demais requisitos da lei.

REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVO. APROVEITAMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS.

O aproveitamento extemporâneo de créditos das contribuições não cumulativas requer a devida retificação das obrigações acessórias demonstrando o pertinente registro na contabilidade das rubricas respectivas e dos valores envolvidos na operação.

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. 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 estocado e chegar ao consumidor em perfeitas condições, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições.

REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVO.FRETES COMPRAS PRODUTOS NÃO TRIBUTADOS. POSSIBILIDADE.

Os fretes pagos na aquisição de produtos integram o custo dos referidos insumos e são apropriáveis no regime da não cumulatividade do PIS e da

Cofins, ainda que o produto adquirido não tenha sido onerado pelas contribuições. Trata-se de operação autônoma, paga à transportadora, na sistemática de incidência da não-cumulatividade. Sendo os regimes de incidência distintos, do produto e do frete (transporte), permanece o direito ao crédito referente ao frete pago.

REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVO. ALUGUÉIS DE PRÉDIOS. CRÉDITO. POSSIBILIDADE

Possível o desconto de créditos calculados em relação aluguéis de prédios pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa.

REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVO. ALUGUEL DE VEÍCULOS. DIFERENÇAS DE CÁLCULO EM PLANILHAS. FERRAMENTAS. EQUIPAMENTOS DE SEGURANÇA. FRETE EM OPERAÇÕES DE VENDA. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Não constam dos autos documentos que comprovem o direito aos créditos.

REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVO. FRETES DE OUTRAS SAÍDAS DE MERCADORIAS OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS NÃO ESPECIFICADOS. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Não constam dos autos a efetiva natureza das operações ou seja, tais remessas não referem-se a operações de venda, tampouco é possível constatar se enquadram-se no conceito de insumo a luz do Parecer Cosit/RFB nº 5, de 17/12/2018.

REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVO. FRETE DE OPERAÇÃO DE REMESSA DE AMOSTRA GRÁTIS. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Despesas com frete da operação de remessa de amostra grátis não foram contempladas entre os itens passíveis de creditamento, conforme definido no artigo 3º das Lei 10.637/2002 e 10.833/2003, bem como, não se enquadram no conceito de insumo a luz do Parecer Cosit/RFB nº 5, de 17/12/2018.

REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVO. FRETE OPERAÇÕES DE REMESSA DE MERCADORIA OU BEM PARA CONserto. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Recorrente se creditou de valores referentes a fretes sobre a remessa para conserto, sem considerar que a apropriação do custo da manutenção deveria ser feito ao valor bem do ativo imobilizado que, posteriormente, seria ativado. Desta forma, a possibilidade de calcular o crédito é possível,

desde que o valor integre o custo de aquisição e seja depreciado da mesma forma que o bem o que não ocorreu no caso concreto.

REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVO. FRETE OPERAÇÕES DE INDUSTRIALIZAÇÃO REALIZADAS POR ENCOMENDA. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Despesas com frete nas operações de industrialização realizadas por encomenda não foram contempladas entre os itens passíveis de creditamento, conforme definido no artigo 3º das Lei 10.637/2002 e 10.833/2003, bem como, não se enquadram no conceito de insumo a luz do Parecer Cosit/RFB nº 5, de 17/12/2018.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício e, quanto ao Recurso Voluntário, em lhe dar parcial provimento, observados os demais requisitos da lei, nos seguintes termos: (i) por unanimidade de votos, para reverter a glosa de créditos em relação a (i.1) dispêndios com locação do imóvel situado na Rua Pedro Gusso 1.640, bairro CIC, Curitiba/PR, de propriedade da empresa Positivo Administradora de Bens Ltda., e (i.2) frete em aquisição de insumos não tributados, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições (Súmula CARF nº 188); (ii) por maioria de votos, para reverter a glosa de créditos em relação ao material de embalagem (caixas de papelão, papelão, fitas adesivas, fitas dupla face, sacos de tecido, pallets, pallets descartáveis), vencidos os conselheiros Marcelo Enk de Aguiar e Luiz Carlos de Barros Pereira (Substituto), que negavam provimento; (iii) por voto de qualidade, para manter a glosa de créditos quanto aos créditos extemporâneos, vencidos os conselheiros Flávia Sales Campos Vale (Relatora), Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow e Fabiana Francisco de Miranda, que revertiam a glosa, sendo designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Hécio Lafetá Reis (Presidente); e (iv) por unanimidade de votos, para manter as demais glosas de créditos.

Sala de Sessões, em 13 de fevereiro de 2025.

Assinado Digitalmente

Flávia Sales Campos Vale – Relator

Assinado Digitalmente

Hécio Lafetá Reis – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores os conselheiros Marcelo Enk de Aguiar, Flávia Sales Campos Vale, Luiz Carlos de Barros Pereira (substituto integral), Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Fabiana Francisco e Hécio Lafetá Reis (Presidente). Ausente a conselheira Bárbara Cristina de Oliveira Pialarissi, substituída pelo conselheiro Luiz Carlos de Barros Pereira.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário e Recurso de Ofício interpostos contra decisão proferida pela 09ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento que julgou procedente em parte a Impugnação apresentada pela Recorrente e manteve parte do crédito tributário.

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

“Trata o presente processo de Impugnação apresentada em razão dos Autos de Infração de PIS e COFINS dos períodos de 01/10/2016 a 31/12/2016, 01/04/2018 a 31/12/2018 e 01/07/2020 à 31/12/2020, com ciência em 11/11/2021, fl. 107, para constituição do crédito tributário relativo à Contribuição para o PIS/Pasep e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social -COFINS, nos valores de R\$ 9.317.586,36, e de R\$ 43.071.365,13, respectivamente. As infrações se referem à Insuficiência de Recolhimento e Créditos Descontados Indevidamente, cujo crédito tributário total de R\$ 52.388.951,49, compõe-se dos seguintes valores:

COFINS – Regime Não Cumulativo:

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
	Cód. Receita Darf	Valor
CONTRIBUIÇÃO	5477	22.811.006,18
JUROS DE MORA (Calculados até 10/2021)		3.152.104,40
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		17.108.254,55
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		43.071.365,13
Valor por Extensão		
QUARENTA E TRÊS MILHÕES, SETENTA E UM MIL, TREZENTOS E SESSENTA E CINCO REAIS E TREZE CENTAVOS		

PIS/Pasep – Regime Não Cumulativo:

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
	Cód. Receita Darf	Valor
CONTRIBUIÇÃO	6656	4.934.528,31
JUROS DE MORA (Calculados até 10/2021)		682.161,87
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		3.700.896,18
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		9.317.586,36
Valor por Extensão		
NOVE MILHÕES, TREZENTOS E DEZESSETE MIL, QUINHENTOS E OITENTA E SEIS REAIS E TRINTA E SEIS CENTAVOS		

Anexo aos Autos de Infração encontram-se a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, Demonstrativo de Apuração Detalhado e o Demonstrativo de Multa e Juros de Mora. Faz parte do Auto de Infração e seus anexos, o Relatório Fiscal, fls. 88 a 101.

Segundo o Relatório fiscal a contribuinte está cadastrada com a atividade de Edição de Integrada à Impressão de Livros. A análise realizada no curso deste procedimento está relacionada aos Pedidos de Ressarcimento a seguir enumerados e tomou por base das EFD-Contribuições entregues nos respectivos períodos:

N.º	Pedido de Ressarcimento	Dossiê -Guarda Docs	Tributo	PA	Tipo Crédito	Valor Solicitado	Total PER
1	14560.03608.130217.1.1.18-6651	13033.556170/2021-41	PIS	4º TRIMESTRE/2016	101	353.049,54	353.049,54
2	38851.12067.130217.1.1.19-6024	13033.556177/2021-63	Cofins	4º TRIMESTRE/2016	101	1.647.215,05	1.647.215,05
3	00922.35986.310818.1.1.19-5603	13033.556180/2021-87	Cofins	2º TRIMESTRE/2018	101	697.273,99	697.273,99
4	19724.52327.310818.1.1.18-9099	13033.556186/2021-54	PIS	2º TRIMESTRE/2018	101	156.163,88	156.163,88
5	11727.24480.170519.1.5.19-4004	13033.556212/2021-44	Cofins	3º TRIMESTRE/2018	101	312.450,85	716.515,91
					201	404.065,06	
6	12210.14906.170519.1.5.18-3340	13033.556213/2021-99	PIS	3º TRIMESTRE/2018	101	101.338,41	191.137,02
					201	89.798,61	
7	03378.02837.130319.1.1.18-0957	13033.556223/2021-24	PIS	4º TRIMESTRE/2018	101	349.216,79	349.216,79
8	12735.46209.130319.1.1.19-0037	13033.556229/2021-00	Cofins	4º TRIMESTRE/2018	101	1.579.843,24	1.579.843,24
9	03930.11976.161120.1.1.18-7911	13033.556237/2021-48	PIS	3º TRIMESTRE/2020	201	253.557,73	253.557,73
10	11605.62281.290121.1.5.19-2812	13033.556243/2021-03	Cofins	3º TRIMESTRE/2020	201	1.164.949,87	1.165.973,95
					202	1.024,08	
11	08784.13544.310121.1.5.19-0529	13033.556246/2021-39	Cofins	4º TRIMESTRE/2020	101	987.548,64	1.473.110,30
					201	485.561,66	
12	07175.26370.310121.1.1.18-9072	13033.556252/2021-96	PIS	4º TRIMESTRE/2020	101	214.982,00	320.764,02
					201	105.782,02	

Tendo em vista a necessidade de comprovação/demonstração dos valores escriturados na EFD-Contribuições, bem como esclarecimentos necessários à confirmação destes, a fiscalização intimou a interessada a apresentar os documentos. No entanto, não foram apresentados. Desta forma, não restou outra alternativa à fiscalização que decidiu pelo indeferimento integral dos pedidos de ressarcimento e, consequente, lavratura dos autos de infração que constam neste processo.

Uma vez efetuadas as glosas, portanto, com base na EFD-Contribuições, a autoridade fiscal constatou que havia valores negativos de créditos e valores de contribuições devidas os quais não puderam se extintos por deduções, por insuficiência de crédito, conforme constam no Anexo Único, fls. 96 a 101, que acompanha o Relatório Fiscal. Ao lançamento dos valores devidos foi aplicada a multa de 75% conforme a legislação de regência citada no Relatório Fiscal.

Irresignada, a contribuinte apresentou Impugnação, em 13/12/2021. Inicialmente, fez uma síntese dos fatos apurados pela fiscalização, tanto no Relatório Fiscal, como na Informação Fiscal nº 126/2021/EQORAT1/EQAUD3/DRFBLU/SRRFO9 (reproduzida em todos os processos a esse relacionados), afirmando, ao final, que as conclusões se amparam nas divergências entre as informações prestadas nas EFD-Contribuições e os arquivos de notas fiscais disponibilizados no SPED, e por não ter o contribuinte atendido aos Termos de Intimação Fiscal.

A contribuinte informa que possui documentação idônea para demonstrar as aquisições de bens e serviços essenciais e relevantes às suas atividades principais e possui valor suficiente tanto para a dedução das próprias contribuições como para os Pedidos de Ressarcimento e a homologação integral das compensações a eles vinculadas. Pede que haja o apensamento e julgamento conjunto deste processo com os processos referentes aos Pedidos de Ressarcimentos que deram causa a este processo, para evitar decisões contraditórias entre os processos. Em relação ao conjunto probatório apresentado com a impugnação, a contribuinte informa que instruiu a impugnação com a prova documental

que deverá ser utilizada também para os julgamentos dos processos a seguir relacionados:

Processo	Tributo	Período
10980.909583/2021-36	PIS	4ºTRIM 2016
10980.909584/2021-81	COFINS	4ºTRIM 2016
10980.909585/2021-25	COFINS	2ºTRIM 2018
10980.909586/2021-70	PIS	2ºTRIM 2018
10980.909587/2021-14	PIS	3ºTRIM 2018
10980.909588/2021-69	PIS	4ºTRIM 2018
10980.909589/2021-11	COFINS	3ºTRIM 2018
10980.909590/2021-38	COFINS	4ºTRIM 2018
10980.909591/2021-82	PIS	3º TRIM 2020
10980.909592/2021-27	COFINS	3º TRIM 2020
10980.909593/2021-71	COFINS	4º TRIM 2020
10980.909594/2021-16	PIS	4º TRIM 2020

Pede que lhe seja autorizada a possibilidade de apresentar documentos e prestar novos esclarecimentos, caso não sejam aproveitadas as provas produzidas com a presente impugnação, pois o prazo de 30 dias corridos é insuficiente para localizar e anexar o volume de documentos, os arquivos são terceirizados e o acesso não é imediato e questões relacionadas à pandemia do coronavírus. Alega que a jurisprudência tem admitido juntada posterior de documentos que embasem os argumentos da defesa do contribuinte, privilegiando o princípio da verdade material (Acórdão nº 1201-003.882, Processo nº 10380.911235/2016-21, entre outros).

Quanto ao mérito, pede que o lançamento seja anulado por duplicidade, uma vez que a autoridade fiscal lançou os valores de créditos descontados indevidamente e os valores de insuficiência de recolhimento conforme se pode constatar por meio das Tabelas do Item 21 do Relatório Fiscal que correspondem a valores que contemplam duplamente o valor do crédito em sua apuração. Informa que o limite para a glosa dos créditos de PIS e de COFINS — inclusive “créditos descontados indevidamente” — deve ser o valor das contribuições apuradas em cada período, não podendo ultrapassá-lo. Em outras palavras, quaisquer créditos que superem o valor das contribuições devidas, cuja utilização em períodos posteriores não seja demonstrada, são destituídos de efeitos tributários e, por isso, não podem ser lançados como créditos tributários sujeitos a multa e juros SELIC.

Entende que se trata de vício grave nos critérios e parâmetros dos autos de infração e, portanto, aptos a ensejar a sua anulação.

Informa, ainda, que a autoridade fiscal não justificou suficientemente o lançamento dos créditos descontados indevidamente, em valor excedente à glosa de créditos e às próprias contribuições devidas em cada período de apuração, acarretando prejuízo para seu exercício do direito de defesa, nos termos do inciso LV do artigo 5º da Constituição Federal e artigo 2º da Lei nº 9.784/1999. Alega que o Decreto nº 70.235/1972 autoriza a juntada de documentos posteriormente ao protocolo da impugnação, nos termos da alínea “c”, 84º do artigo 16, nessa situação.

Uma vez que ocorreu a duplicidade, requer que sejam anulados os autos de infração nº sentido de expurgar os valores lançados na infração “Crédito Descontado Indevidamente”, bem como os juros e a multa decorrentes destes lançamentos.

A interessada esclarece que a não apresentação de esclarecimentos à autoridade fiscal foi decorrente de uma falha operacional no fluxo de informações dentro da empresa. Que apresentou todos os documentos necessários junto à impugnação que serão aptos a comprovar a existência dos créditos declarados tanto na EFD-Contribuições, quanto nos Pedidos de Ressarcimento.

Quanto aos créditos vinculados a Receitas Tributadas no Mercado Interno (Código 101) que não admitem o ressarcimento, somente podendo ser utilizados para dedução das próprias contribuições, conforme prevê o artigo 16 da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005, a interessada informa que preencheu incorretamente os Pedidos de Ressarcimento com o Código 101. Que, nos mesmos períodos, possuía, nos mesmos meses, receitas não tributadas no mercado interno, classificadas no Código 201. Para comprovar tal situação, apresenta os Demonstrativos de Créditos Apurados no Período (EFD-Contribuições), bem como informação que constam no Balanço Contábil e Fiscal na EDC e ECF. Para comprovar que possuía tais receitas informa que está apresentando um dossiê de saídas contendo planilhas excel com as informações sobre todas as vendas por mês e as chaves das notas de saídas, assim como os arquivos xml das notas de vendas de serviços.

A interessada afirma que a EFD-Contribuições, em alguns meses, não apresenta Receita Não Tributada, no entanto, por meio da ECD e da ECF é possível verificar que se trata de um erro nº preenchimento da EFD-Contribuições. Alega que o erro no preenchimento da EFD-Contribuições e nos PERDCOMPs não impede o reconhecimento do direito do contribuinte aos créditos de PIS e de COFINS vinculados às operações não tributadas no mercado interno, nos códigos 201, 202 e 208, nem seu ressarcimento. Afirma que para a solução do caso deve-se levar em conta a verdade material.

Como reforço de argumentação cita doutrina e jurisprudência do CARF que vão ao encontro do seu ponto de vista. Pede que as EFDs-Contribuições e os Pedidos de Ressarcimento sejam retificados de ofício, a fim de que passem a constar tais

informações nos campos próprios destinados aos códigos 201, 202 e 208, viabilizando a análise e deferimento dos Pedidos de Ressarcimento.

Entende que, considerando que a auditoria promoveu a glosa completa de todos os créditos de PIS e COFINS e tornou insubsistentes até mesmo as deduções dos créditos das próprias contribuições - o que se espera reverter com esta impugnação -, a retificação aqui requerida é plenamente possível, a fim de que o contribuinte não seja prejudicado por mero erro formal, nem impedido de obter o ressarcimento dos créditos pelo fato de tê-los erroneamente vinculado às operações do código 101, quando possuía receitas de vendas não tributadas (códigos 201, 202 e 208) no mesmo período.

Em relação aos créditos de aquisição de bens para revenda, bens utilizados como insumos, serviços utilizados como insumos, outras operações com direito a crédito, ajustes de acréscimo que foram glosados em razão da divergência de valores e natureza das operações entre os registros na EFD-Contribuições e notas fiscais disponíveis no SPED/NF-EFD e a falta de esclarecimentos e justificativas, alega que o erro na EFD não deve ser interpretado como erro na apuração dos créditos ou inexistência das operações que os lastrearam.

Esclarece que os créditos informados como “Aquisição de Bens para Revenda” devem ser classificados como “Aquisição de Bens utilizados como insumo” e “Aquisição de Serviços utilizados como insumo”, pois não efetua revenda de mercadorias. Atua na indústria gráfica. A fim de comprovar a natureza industrial das suas atividades principais, apresenta anexo à impugnação um dossiê do processo produtivo, que atesta a essencialidade de diversos bens e serviços adquiridos como insumos, entre os quais a energia elétrica, intensamente consumida no processo fabril.

Ressalta que, junto à impugnação, o contribuinte apresenta as informações e documentos com que comprovam a existência e a validade dos créditos de PIS e COFINS, em valores compatíveis com os totais informados nas EFD-Contribuições. Que, como as intimações não foram atendidas, os mesmos esclarecimentos são fornecidos e comprovados documentalmente com a impugnação, a qual requer que seja julgada procedente no sentido de cancelar integralmente os autos de infração, independentemente de eventuais erros no preenchimento das EFD-Contribuições, que não devem prevalecer sobre a prova dos créditos.

Do Direito aos créditos sobre fretes.

Quanto a este item, a interessada informa que a fiscalização glosou créditos em razão dos CFOPs das mercadorias que abaixo relaciono:

Fretes-entrada:
OUTRA SAÍDA DE MERCADORIA OU PRESTACÃO DE SERVIÇO NÃO ESPECIFICADO
REMESSA DE AMOSTRA GRÁTIS
REMESSA DE BEM POR CONTA DE CONTRATO DE COMODATO OU LOCAÇÃO
REMESSA DE MERCADORIA OU BEM PARA CONserto OU REPARO
REMESSA DE VASILHAME OU SACARIA
REMESSA EM BONIFICAÇÃO, DOAÇÃO OU BRINDE
RETORNO DE MERCADORIA OU BEM RECEBIDO PARA CONserto OU REPARO
RETORNO DE MERCADORIA RECEBIDA PARA INDUSTRIALIZAÇÃO E NÃO APLICADA NO REFERIDO PROCESSO
Fretes-saída:
DEVOLUÇÃO DE COMPRA DE MATERIAL DE USO OU CONSUMO
DEVOLUÇÃO DE COMPRA PARA INDUSTRIALIZAÇÃO OU PRODUÇÃO RURAL
OUTRA SAÍDA DE MERCADORIA OU PRESTACÃO DE SERVIÇO NÃO ESPECIFICADO
REMESSA DE AMOSTRA GRÁTIS
REMESSA DE MERCADORIA OU BEM PARA CONserto OU REPARO
REMESSA EM BONIFICAÇÃO, DOAÇÃO OU BRINDE
RETORNO DE MERCADORIA OU BEM RECEBIDO PARA CONserto OU REPARO
RETORNO DE MERCADORIA RECEBIDA PARA IND. POR CONTA E ORDEM DO ADQUIRENTE DA MERCADORIA, QUANDO AQUELA NÃO TRANSITAR PELO ESTAB. DO ADQUIRENTE
INDUSTRIALIZAÇÃO EFETUADA PARA OUTRA EMPRESA
INDUSTRIALIZAÇÃO EFETUADA PARA OUTRA EMPRESA QUANDO A MERCADORIA RECEBIDA PARA UTILIZAÇÃO NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO NÃO TRANSITAR PELO ESTABELECIMENTO ADQUIRENTE DA MERCADORIA
RETORNO DE MERCADORIA UTILIZADA NA INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA

Entende que apenas a análise os CFOPs que autorizam, ou não, o crédito de PIS e COFINS merece ser revista, porque não levou em consideração a natureza das suas atividades, sendo tais créditos glosados como se ela fosse mera revendedora. Que é necessária a análise dos processos produtivos da empresa para que seja realizada a glosa.

Pede que seja realizada perícia contábil, com a finalidade de comprovar a existência e a suficiência dos créditos de PIS e de COFINS que foram glosados, comprovando que foram apurados sobre operações essenciais e relevantes à atividade industrial do contribuinte, além da sua vinculação a receitas não tributadas no mercado interno. Indica quesitos, bem como o perito técnico.

Por fim, pede o apensamento deste processo e dos processos referentes aos Pedidos de Ressarcimento. Juntada posterior de documentos após a apresentação da Impugnação e Manifestações de Inconformidade. Acolhimento preliminar de nulidade em razão da duplicidade nos lançamentos de PIS e de COFINS.

Do Pedido de Diligência:

Embora a interessada não tenha apresentado documentos no curso do procedimento fiscal, na Impugnação de 13/12/2021, a interessada juntou os documentos de fls. 146 a 26740, que, segundo alega, são hábeis para comprovar existência dos créditos de PIS e COFINS decorrentes da não cumulatividade, no âmbito dos processos de ressarcimento e dos Autos de Infração de PIS e COFINS que deles decorreram.

Tendo em vista que no curso do procedimento fiscal não foi possível verificar a documentação porque a interessada não apresentou os documentos, a autoridade fiscal acertadamente glosou os créditos solicitados por meio do Ressarcimento e efetuou os lançamentos que constam neste processo. No entanto, considerando a nova situação apresentada com a impugnação, por meio do Despacho de

Diligência da 9ª Turma da DRJ09, de 16/12/2022, solicitei, com vistas a dar fiel cumprimento a aplicação do princípio da verdade material, o retorno do processo à unidade de origem para que a autoridade a quo pudesse providenciar os seguintes elementos:

a) efetue a análise da documentação apresentada e, se for necessário, solicite outros esclarecimentos e documentos à recorrente;

b) se for o caso, quantifique os valores de crédito, relativamente ao mercado internº não tributado, em cada trimestre, bem como os efeitos (possível redução) nos autos de infração;

c) se for o caso, quantifique os valores de crédito e apure os efeitos (possível redução) nos autos de infração, bem como nos pedidos de ressarcimento que tratam de créditos vinculados a Receitas Tributadas e Não Tributadas no Mercado Interno (Tabela 2 Do Despacho De Diligência);

d) elabore relatório fiscal de conclusão dos trabalhos, considerando essa nova documentação e eventuais esclarecimentos adicionais prestados;

e) proceda a ciência à contribuinte da nova análise fiscal efetuada, com abertura de prazo de 30 (trinta) dias para a apresentação de aditamento às manifestações de inconformidade já entregues, bem como a impugnação apresentada no corpo deste processo.

Segundo o Despacho de Diligência, a Tabela 2 (abaixo), acima mencionada, não se refere a todos os processos que foram objeto dessa ação fiscal. Os processos cujo objeto é o Pedido de Ressarcimento de Créditos Vinculados apenas a Receitas Tributadas no Mercado Interno não foram impactados com o resultado da Diligência realizada, uma vez que não há previsão legal para solicitar ressarcimento de créditos vinculados a Receitas Tributadas no Mercado Interno:

Tabela 2: Processos de Ressarcimento – Tipo de Crédito Mercado Interno Tributado e Não Tributado

Processo	Tributo	Período	Pedido de Ressarcimento	Tipo de Crédito
10980.909589/2021-11	COFINS	3º TRIM 2018	11727.24480.170519.1.5.19-4004	Mercado Interno Tributado/MI Não Tributado
10980.909587/2021-14	PIS	3º TRIM 2018	12210.14906.170519.1.5.18-3340	Mercado Interno Tributado/MI Não Tributado
10980.909591/2021-82	PIS	3º TRIM 2020	03930.11976.161120.1.1.18-7911	Mercado Interno Não Tributado
10980.909592/2021-27	COFINS	3º TRIM 2020	11605.62281.290121.1.5.19-2812	Mercado Interno Não Tributado
10980.909593/2021-71	COFINS	4º TRIM 2020	08784.13544.310121.1.5.19-0529	Mercado Interno Tributado/MI Não Tributado
10980.909594/2021-16	PIS	4º TRIM 2020	07175.26370.310121.1.1.18-9072	Mercado Interno Tributado/MI Não Tributado

Conforme se verifica no Relatório de Diligência Fiscal, após a análise dos documentos apresentados pela interessada, outra situação se configura quanto ao resultado dos créditos glosados conforme a seguir ilustro:

N.º	Pedido de Ressarcimento	Processo	Tributo	PA	Cód. Tipo Crédito	Valor Solicitado	Valor Confirmado	Total PER	Total confirmado
1	14560.03608.130217.1.1.18-6651	10980.909583/2021-36	PIS	4º TRIMESTRE/2016	101	353.049,54	0,00	353.049,54	0,00
2	38851.12067.130217.1.1.19-6024	10980.909584/2021-81	Cofins	4º TRIMESTRE/2016	101	1.647.215,05	0,00	1.647.215,05	0,00
3	00922.35986.310818.1.1.19-5603	10980.909585/2021-25	Cofins	2º TRIMESTRE/2018	101	697.273,99	0,00	697.273,99	0,00
4	19724.52327.310818.1.1.18-9099	10980.909586/2021-70	PIS	2º TRIMESTRE/2018	101	156.163,88	0,00	156.163,88	0,00
5	11727.24480.170519.1.5.19-4004	10980.909589/2021-11	Cofins	3º TRIMESTRE/2018	101	312.450,85	0,00	716.515,91	400.554,43
					201	404.065,06	400.554,43		
6	12210.14906.170519.1.5.18-3340	10980.909587/2021-14	PIS	3º TRIMESTRE/2018	101	101.338,41	0,00	191.137,02	84.642,81
					201	89.798,61	84.642,81		
7	03378.02837.130319.1.1.18-0957	10980.909588/2021-69	PIS	4º TRIMESTRE/2018	101	349.216,79	0,00	349.216,79	0,00
8	12735.46209.130319.1.1.19-0037	10980.909590/2021-38	Cofins	4º TRIMESTRE/2018	101	1.579.843,24	0,00	1.579.843,24	0,00
9	03990.11976.161120.1.1.18-7911	10980.909591/2021-82	PIS	3º TRIMESTRE/2020	201	253.557,73	228.685,75	253.557,73	228.685,75
10	11605.62281.290121.1.5.19-2812	10980.909592/2021-27	Cofins	3º TRIMESTRE/2020	201	1.164.949,87	1.071.642,65	1.165.973,95	1.071.642,65
					202	1.024,08			
11	08784.13544.310121.1.5.19-0529	10980.909593/2021-71	Cofins	4º TRIMESTRE/2020	101	987.548,64	0,00	1.473.110,30	485.561,66
					201	485.561,66	485.561,66		
12	07175.26370.310121.1.1.18-9072	10980.909594/2021-16	PIS	4º TRIMESTRE/2020	101	214.982,00	0,00	320.764,02	105.782,02
					201	105.782,02	105.782,02		

A autoridade fiscal elaborou a Informação Fiscal nº 1285/2023/EQRAT1/EQAUD3/DEVAT/SRRFO9/RFB, de 22 de maio de 2023, onde relata pormenorizadamente os motivos das glosas que foram mantidas após a análise dos documentos. Na Informação Fiscal, verifica-se que após os esclarecimentos prestados pela interessada, a autoridade fiscal constatou que os dados da EFD-Contribuições não refletem a correta origem e natureza dos créditos apurados para o período em análise.

Em relação aos Bens e Serviços utilizados como Insumos — Aquisição Interna, foram observadas divergências entre os valores informados nos demonstrativos de apuração de créditos trazidos aos autos e o total constante na planilha apresentada em atendimento às intimações (R\$ 293.065.828,94), onde constam os documentos fiscais e detalhes acerca de cada item adquirido (R\$ 284.587.843,85). Essa diferença foi glosada por falta de comprovação dos créditos conforme os valores abaixo. O montante relativo à diferença entre o valor que consta no demonstrativo de cálculo dos créditos e aqueles cujos documentos fiscais de aquisição dos insumos foram detalhados em planilha referente à respectiva natureza de base de cálculo foram glosados não são considerados na base de cálculo dos créditos.

Mês	Dem. da BC créditos	Planilha-doc fiscais	Diferença-glosa por falta de comprovação
10/2016	13.981.274,40	13.940.260,93	41.013,47
11/2016	9.298.528,46	9.250.898,66	47.629,80
12/2016	13.709.934,87	13.315.857,40	394.077,47
04/2018	19.287.676,99	18.475.676,29	812.000,70
05/2018	13.409.417,96	12.726.490,59	682.927,37
06/2018	17.597.377,21	17.215.929,32	381.447,89
07/2018	16.480.179,41	15.807.569,12	672.610,29
08/2018	17.810.184,15	16.509.975,77	1.300.208,38
09/2018	16.359.739,39	15.526.640,69	833.098,70
10/2018	20.166.441,67	19.965.416,20	201.025,47
12/2018	21.352.310,47	19.145.018,01	2.207.292,46
07/2020	16.785.989,45	16.580.839,63	205.149,82
09/2020	15.233.389,02	15.168.405,03	64.983,99
10/2020	16.608.373,36	16.503.803,69	104.569,67
11/2020	16.138.654,52	14.838.761,19	1.299.893,33
12/2020	15.572.864,07	15.166.524,05	406.340,02

Em relação às Receitas — Saídas (CST 6) Alíquota Zero — Reclassificadas para Receitas Tributadas:

Segundo a fiscalização, foram incluídas nas receitas classificadas pela contribuinte com o código de situação tributária (Alíquota Zero), operações relativas à “industrialização por encomenda” de livros, como se verificou nas notas fiscais eletrônicas emitidas pela empresa no período em análise.

A fiscalização considerou que, do exame do artigo 28 da Lei nº 10.865/2004 (base legal da alíquota zero para livros), extrai-se que a alíquota zero do PIS e da COFINS é aplicável quando há venda no mercado interno de livros, não quando as receitas decorrentes de serviços de impressão de livros, já que neste caso se trata de prestação de serviços. Sendo assim, uma vez que as operações não se referem à venda de livros e sim de serviços de impressão de livros por encomenda, as receitas foram reclassificadas para o CST 1 (alíquota básica), corrigindo-se tanto o valor das contribuições mensais apuradas, quanto o cálculo do rateio proporcional para vinculação dos créditos às receitas tributadas e não tributadas no mercado interno.

Quanto aos créditos vinculados a receitas tributadas no mercado interno (Código 101): segundo a fiscalização, os créditos vinculados a receita tributadas no mercado interno devem ser utilizados apenas para desconto do valor apurado da contribuição e não são passíveis de ressarcimento. Entende que cabe à interessada realizar o pedido de ressarcimento e a declaração de compensação de forma correta, de modo que não cabe à fiscalização verificar e reconhecer valores estranhos ao seu pedido. Cita base legal e conclui que os Pedidos de Ressarcimento de créditos vinculados às receitas tributadas no mercado interno (Código 101) devem ser indeferidos, conforme a seguir, sendo que esses créditos poderão ser mantidos na escrita fiscal e devem ser utilizados somente para dedução das próprias contribuições ao PIS e a COFINS:

PA	PER	Tributo	Cód. Crédito	Valor PER	Saldo de crédito a ser mantido na escrituração	Valor Passível de Ressarcimento/Compensação
4º TRIMESTRE/2016	14560.03608.130217.1.1.18-6651	PIS	101	353.049,54	0,00	0,00
4º TRIMESTRE/2016	38851.12067.130217.1.1.19-6024	Cofins	101	1.647.215,05	0,00	0,00
2º TRIMESTRE/2018	00922.35986.310818.1.1.19-5603	Cofins	101	697.273,99	0,00	0,00
2º TRIMESTRE/2018	19724.52327.310818.1.1.18-9099	PIS	101	156.163,88	0,00	0,00
3º TRIMESTRE/2018	11727.24480.170519.1.5.19-4004	Cofins	101	312.450,85	0,00	0,00
3º TRIMESTRE/2018	12210.14906.170519.1.5.18-3340	PIS	101	101.338,41	0,00	0,00
4º TRIMESTRE/2018	03378.02837.130319.1.1.18-0957	PIS	101	349.216,79	39.908,48	0,00
4º TRIMESTRE/2018	12735.46209.130319.1.1.19-0037	Cofins	101	1.579.843,24	240.585,63	0,00
4º TRIMESTRE/2020	08784.13544.310121.1.5.19-0529	Cofins	101	987.548,64	225.617,53	0,00
4º TRIMESTRE/2020	07175.26370.310121.1.1.18-9072	PIS	101	214.982,00	44.236,68	0,00

Quanto à aquisição de insumos — MI, além das glosas decorrentes dos valores que foram utilizados pela contribuinte em seus demonstrativos, mas que não constam integralmente na planilha de detalhamento dos documentos fiscais apresentada (falta de comprovação), foram observadas que as aquisições de alguns itens não dão direito a crédito, por não estar comprovada a sua essencialidade e relevância no processo produtivo. Detalhei abaixo os itens referidos:

Bonés
Camisetas promocionais
Carrinho para ferramentas
Combustível-não utilizado proc. produtivo
Embalagem de Transporte
Escada alumínio
Faca de cozinha
Ferramentas
Hospedagem
Lâmpadas
Manutenção de Bebedouro
Manutenção de elevador
Panos limpeza
Passagem aérea
Produtos higiene
Publicidade e Propaganda
Serviço de Telefonista
Uniformes

Quanto aos Bens e Serviços utilizados como insumos (Frete), afirma a fiscalização que considerou que o valor do frete pode ser utilizado na base de cálculo do crédito nas operações de venda, quando o ônus é suportado pelo vendedor, bem como na compra de insumos e de mercadorias a serem revendidas. Que juntou informações detalhadas acerca dos documentos fiscais relativos às aquisições/operações objeto de glosa na planilha “Glosas”, juntada ao processo. Em relação às NF de serviços, todas se encontram sem destinatário e, por se tratar de “remessa para industrialização” não podem ser consideradas na base de cálculo do crédito, por não se tratar de vendas.

Em relação aos documentos fiscais da empresa Ouro Verde Locação e Serviços S.A., a fiscalização constatou que se trata de locação de veículo e, portanto, não dão direito a crédito. Foram glosadas, ainda, várias operações que apresentavam CFOP que não dão direito a crédito, por não se tratar de compra para industrialização ou revenda, nem operações de venda, conforme abaixo relacionei:

CFOP-Descrição
Devolução de compra de material de uso ou consumo;
Devolução de compra para industrialização ou produção rural;
Devolução de vasilhame ou sacaria;
Industrialização efetuada para outra empresa;
Ind efetuada p outra empresa qdo a mercadoria recebida não transitar pelo estab adquirente da mercadoria;
Outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado;
Remessa de amostra grátis;
Remessa de bem por conta de contrato de comodato ou locação;
Remessa de mercadoria ou bem para conserto ou reparo;
Remessa de merc. por conta e ordem de terceiros, em venda à ordem ou em op. c/ armazém geral ou depósito fechado;
Remessa de vasilhame ou sacaria;
Remessa em bonificação, doação ou brinde;
Remessa para industrialização por conta e ordem do adquirente da mercadoria, quando esta não transitar pelo estab. do adquirente;
Remessa para industrialização por encomenda;
Retorno de mercadoria ou bem recebido para conserto ou reparo;
Retorno de mercadoria recebida para industrialização e não aplicada no referido processo;
Retorno de mercadoria recebida para ind por conta e ordem do adquirente, quando aquela não transitar pelo estab do adquirente;
Retorno de mercadoria utilizada na industrialização por encomenda

Quanto aos aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, segundo a fiscalização não foi possível confirmar todos os créditos nesta rubrica por falta de comprovação da natureza dos mesmos e/ou de seu pagamento. Alega que, em alguns casos, não havia informação do nome e CNPJ do locador. Em relação aos documentos da empresa Ouro Verde Locação e Serviço S.A as despesas foram glosadas por se tratar de locação de veículos, as quais não dão direito a crédito, pois os veículos não se enquadram no conceito de máquinas e equipamentos. Cita a Solução de Consulta COSIT nº 355/2017.

Os valores referentes ao 4º trimestre de 2016 e que foram glosados estão a seguir enumerados:

PA	CNPJ contratante/locatário	CNPJ da empresa locadora	Nome da empresa locadora	Motivo-Glosa	Valor	Glosa-Mês	Glosa- Trimestre
out/16	75104422000106	81716854000170	POSITIVO ADMINISTRADORA DE BENS LTDA	Falta de comprovação: Não apresentado contrato locação	13.387,89		
out/16	75104422000106	81716854000170	POSITIVO ADMINISTRADORA DE BENS LTDA	Falta de comprovação: Não apresentado contrato locação	39.816,22		
out/16	75104422000106	81716854000170	POSITIVO ADMINISTRADORA DE BENS LTDA	Falta de comprovação: Não apresentado contrato locação	55.375,72		
Total						108.579,83	
nov/16	75104422000106	81716854000170	POSITIVO ADMINISTRADORA DE BENS LTDA	Falta de comprovação: Não apresentado contrato locação	13.387,89		
nov/16	75104422000106	81716854000170	POSITIVO ADMINISTRADORA DE BENS LTDA	Falta de comprovação: Não apresentado contrato locação	39.816,22		
nov/16	75104422000106	81716854000170	POSITIVO ADMINISTRADORA DE BENS LTDA	Falta de comprovação: Não apresentado contrato locação	55.375,72		
Total						108.579,83	
dez/16	75104422000106	81716854000170	POSITIVO ADMINISTRADORA DE BENS LTDA	Falta de comprovação: Não apresentado contrato locação	13.387,89		
dez/16	75104422000106	81716854000170	POSITIVO ADMINISTRADORA DE BENS LTDA	Falta de comprovação: Não apresentado contrato locação	39.816,22		
dez/16	75104422000106	81716854000170	POSITIVO ADMINISTRADORA DE BENS LTDA	Falta de comprovação: Não apresentado contrato locação	55.375,72		
Total						108.579,83	325.739,49

Quanto aos créditos extemporâneos, a fiscalização constatou que a interessada incluiu em dezembro de 2016 valores que seriam relativos a créditos de Aluguéis, Máquinas e Equipamentos e Depreciação referentes aos períodos de 2012, 2013, 2014, 2015 e 2016. Trata-se dos seguintes valores em dezembro de 2016:

Descrição	Base
Aluguéis	8.526.068,88
Máquinas e Equipamentos	12.455.885,33
Depreciação	373.294,49
Total	21.355.248,70

Salienta que segundo a Solução de Consulta nº 54, de 25/03/2021, bem como as Leis nº 10.637, de 2002, e nº10.833, de 2003, determinam no § 1º do artigo 3º o momento em que deve se dar o aproveitamento dos créditos das contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS. Ou seja, os créditos das aquisições de bens para revenda e bens ou serviços utilizados como insumos devem ser calculados no mês em que são adquiridos, ou melhor, no mês da efetiva entrada dos bens ou da prestação dos serviços. Explica que a empresa, ao constatar que deixou de aproveitar créditos em determinado período, deve proceder a nova apuração e providenciar a retificação da escrituração fiscal das Contribuições - EFD/Contribuições dos respectivos meses, informando de forma detalhada cada um dos créditos "incluídos" e escriturando-os oportunamente.

Diante da não retificação das escriturações anteriores, a fiscalização glosou os créditos extemporâneos.

Quanto à apuração da base de cálculo do crédito após as glosas, a autoridade fiscal informa que partir da base de cálculo do crédito informada nos demonstrativos apresentados pela interessada em resposta ao(s) Termo(s) de Intimação Fiscal lavrado(s) no curso desta Diligência, deduziram-se as glosas acima relatadas e chegou-se ao valor do crédito apurado para cada trimestre.

As planilhas demonstrativas do crédito apurado pela auditoria foram juntadas ao e-processo sob o título "Apuração do Crédito".

Após aplicadas as glosas acima, a autoridade fiscal relatou que quanto ao período do 4º trimestre de 2016 os valores de contribuições devidas não puderam ser extintos por deduções, por insuficiência de crédito (Insuficiência de Recolhimento).

Das glosas efetuadas na auditoria de créditos resultaram, em alguns períodos, valores a pagar de PIS e COFINS não acobertados pelos créditos apurados pela auditoria e não declarados em DCTF. Restaram, portanto, os seguintes valores de lançamento, mesmo após a análise dos documentos fiscais:

Discriminação	out/16	nov/16	dez/16	Total Trimestre
Vendas Tributadas no Mercado Interno	15.661.834,35	14.832.772,15	16.244.872,34	46.739.478,84
Proporção de Vendas Tributadas no Mercado Interno (Cód. 101, 102 e 108)	49,71%	46,94%	36,34%	
Vendas Não-Tributadas no Mercado Interno	15.845.825,96	16.768.341,43	28.460.910,80	61.075.078,19
Proporção de Vendas Não-Tributadas no Mercado Interno (Cód. 201, 202 e 208)	50,29%	53,06%	63,66%	
Total Receitas Operacionais	31.507.660,31	31.601.113,58	44.705.783,14	107.814.557,03
Base de cálculo dos Créditos				
Aluguel Prédios	17.200,20	17.539,20	0,00	34.739,40
Energia Elétrica	871.949,99	444.959,28	24.458,15	1.341.367,42
Crédito Extemporâneo	-	-	0,00	-
Bens e serviços utilizados como Insumos - Importação (Al. Majorada)	856.831,42	1.242.634,64	1.216.939,87	3.316.405,93
Bens e serviços utilizados como Insumos - Importação (Al. Diferenciada)	2.104.026,98	829.645,09	-	2.933.672,07
Bens e serviços utilizados como Insumos - Aquisição Interna	13.489.789,44	8.586.590,11	12.718.000,77	34.794.380,32
TOTAL	17.339.798,03	11.121.368,32	13.959.398,79	42.420.565,14
Crédito-PIS				
Créditos a descontar à alíquota de 1,65%	237.252,50	149.309,96	210.250,57	596.813,04
Créditos a descontar à alíquota de 2,10%	17.993,46	26.095,33	25.555,74	69.644,52
Crédito calculado a alíquota diferenciada	16.832,22	6.637,16	-	23.469,38
Créditos a descontar - demais operações de créditos (extemporâneos)	-	-	0,00	-
Ajustes de créditos	(6.510,70)	(5.657,81)	(3.067,07)	15.235,58
TOTAL DE CRÉDITOS APURADOS NO MÊS	265.567,48	176.384,64	232.738,24	674.691,36
Proporção de créditos vinculados ao Mercado Interno - Tributadas	132.013,59	82.794,95	84.577,44	299.385,98
Proporção de créditos vinculados ao Mercado Interno - NT	133.553,89	93.589,69	148.161,80	375.305,37
CRÉDITOS UTILIZADOS (Contribuição apurada)	267.093,15	189.923,19	258.585,18	715.601,52
SALDO DE CRÉDITOS DO MÊS	(1.525,67)	(13.538,55)	(25.845,94)	(40.910,16)
Crédito-COFINS				
Créditos a descontar à alíquota de 7,6%	1.092.799,41	687.730,73	968.426,88	2.748.957,02
Créditos a descontar à alíquota de 9,65%	82.684,23	119.914,24	117.434,70	320.033,17
Crédito calculado a alíquota diferenciada	67.328,86	26.548,64	-	93.877,51
Créditos a descontar - demais operações de créditos (extemporâneos)	-	-	0,00	-
Ajustes de créditos	(82.888,63)	(21.521,84)	9.939,53	94.470,94
TOTAL DE CRÉDITOS APURADOS NO MÊS	1.159.923,87	812.671,78	1.095.801,11	3.068.396,76
Proporção de créditos vinculados ao Mercado Interno - Tributadas	576.598,16	381.468,13	398.214,12	1.356.280,41
Proporção de créditos vinculados ao Mercado Interno - NT	583.325,72	431.203,65	697.586,99	1.712.116,35
CRÉDITOS UTILIZADOS (Contribuição apurada)	1.219.599,75	886.061,54	1.191.217,94	3.296.879,23
SALDO DE CRÉDITOS DO MÊS	(59.675,88)	(73.389,76)	(95.416,83)	(228.482,47)

* Valores em vermelho: glosas, valores negativos e/ou diferentes da apuração contribuinte.

PA	Tributo	Contribuição a pagar por insuficiência de crédito
out/16	PIS	1.525,67
nov/16	PIS	13.538,55
dez/16	PIS	25.845,94
Total PIS		40.910,16
out/16	Cofins	59.675,88
nov/16	Cofins	73.389,76
dez/16	Cofins	95.416,83
Total Cofins		228.482,47

Após a realização da Diligência Fiscal, a autoridade fiscal concluiu que deveriam ser concedidos os seguintes créditos:

N.º	Pedido de Ressarcimento	Processo	Tributo	PA	Cód. Tipo Crédito	Valor Solicitado	Valor Confirmado	Total PER	Total confirmado
1	14560.02608.130217.1.1.18-6051	10980.909583/2021-36	PIS	4º TRIMESTRE/2016	101	353.049,54	0,00	353.049,54	0,00
2	88851.12067.130217.1.1.19-6024	10980.909584/2021-81	COFINS	4º TRIMESTRE/2016	101	1.647.215,05	0,00	1.647.215,05	0,00
3	00922.30986.310818.1.1.19-5623	10980.909585/2021-25	COFINS	2º TRIMESTRE/2018	101	697.273,99	0,00	697.273,99	0,00
4	19724.52327.310618.1.1.18-9099	10980.909586/2021-70	PIS	3º TRIMESTRE/2018	101	156.163,88	0,00	156.163,88	0,00
5	11727.24480.170519.1.5.19-4204	10980.909589/2021-11	COFINS	3º TRIMESTRE/2018	101	312.450,85	0,00	312.450,85	0,00
					201	404.065,06	400.554,43	716.515,91	400.554,43
6	12210.14936.170519.1.5.18-3340	10980.909587/2021-14	PIS	3º TRIMESTRE/2018	101	101.338,41	0,00	101.338,41	0,00
					201	85.798,61	84.642,81	191.137,02	84.642,81
7	08378.02837.130819.1.1.18-0957	10980.909588/2021-69	PIS	4º TRIMESTRE/2018	101	349.216,79	0,00	349.216,79	0,00
8	12735.46259.130819.1.1.19-0017	10980.909590/2021-38	COFINS	4º TRIMESTRE/2018	101	1.579.843,24	0,00	1.579.843,24	0,00
9	00980.11976.161120.1.1.18-7911	10980.909591/2021-82	PIS	3º TRIMESTRE/2020	201	253.557,73	228.685,75	253.557,73	228.685,75
10	11605.62281.290121.1.5.19-2812	10980.909592/2021-27	COFINS	3º TRIMESTRE/2020	201	1.184.949,87	1.071.642,65	1.184.949,87	1.071.642,65
					202	1.024,58	0,00	1.185.974,45	1.071.642,65
11	08794.13544.310121.1.5.19-0529	10980.909593/2021-71	COFINS	4º TRIMESTRE/2020	101	987.548,64	0,00	987.548,64	0,00
					201	485.561,66	485.561,66	1.473.110,30	485.561,66
12	07175.26970.310121.1.1.18-9072	10980.909594/2021-16	PIS	4º TRIMESTRE/2020	101	214.982,02	0,00	214.982,02	0,00
					201	105.782,02	105.782,02	320.764,02	105.782,02

Intimada a apresentar resposta ao Relatório de Diligência Fiscal, no prazo de 30 dias, a interessada apresentou em 21/06/2023 aditamento à impugnação. Faz um breve relato sobre o procedimento de fiscalização. Alega que, após o resultado da Diligência Fiscal, restou apenas os débitos de outubro a dezembro de 2016 constituídos por meio do auto de infração e somente sobre esses se insurgirá.

O presente aditamento à impugnação versará sobre as razões que levaram à manutenção destes valores — R\$ 40.910,16 do PIS e R\$ 228.482,47 da COFINS -, ficando ratificados os demais termos da impugnação das fls. 112/143, nos pontos não superados pelas conclusões da diligência.

Informa que, no processo nº 10980.909583/2021-36 (ressarcimento), foi apresentada a Informação Fiscal nº 1.285/2023/EQRAT1/EQAUD3/DEVAT/SRRFO9/RFB (fli 648/667), que contempla os demais processos de ressarcimento e contém a análise detalhada dos créditos de PIS e COFINS do contribuinte.

Em relação às diferenças entre os demonstrativos de apuração de crédito trazido aos autos pela interessada e o total constante de planilha apresentada, referente às aquisições relativas à citada natureza (insumos — MII), a interessada alega que a partir da análise do relatório fiscal e das planilhas apresentadas após a diligência, o contribuinte identificou que, no demonstrativo que apresentou no processo em 2021, o valor dos créditos de PIS e COFINS foi calculado em conformidade com os valores das notas fiscais de entrada, às alíquotas de 1,65% e 7,6% respectivamente, embora as respectivas bases divergissem do valor das notas.

No curso da diligência, para atender ao formato exigido no termo de intimação fiscal, apresentou à fiscalização novas planilhas, nas quais informou apenas a base dos créditos e não o valor dos créditos em si. As bases informadas repetiram as incorreções identificadas anteriormente em relação ao valor das notas de entrada.

A interessada traz um exemplo, que abaixo illustrei, demonstrando serem diferentes os valores dos arquivos xml (valores das notas fiscais e entrada) e as base de apuração do contribuinte (valores menores aos das notas fiscais de entrada), com o qual pretende demonstrar que as bases informadas nas planilhas resultaram divergentes e inferiores às bases de crédito extraídas dos próprios documentos fiscais de entrada, relativos à aquisição de bens e serviços com direito ao desconto de créditos. Pede que, em relação a tal circunstância, seja realizada diligência, a fim de que os valores dos créditos sejam calculados com base nos documentos fiscais.

Bases informadas no relatório XML (valores das notas fiscais e entrada):

Período	Chave NF e	Data Situação	Número Documento	Data Emissão Documento	Vlr Total Produto	Vlr Total PIS	Vlr Total COFINS	Vlr Total NF e
01/11/2020	5620152736949004001500021779617270795	2020-11-09	207720	09/11/2020	87.421,97	1.442,26	6.647,73	87.410,17
01/11/2020	5620152736949004001500021779617270795	2020-11-09	207720	09/11/2020	88.177,45	1.389,33	6.297,49	88.172,45
01/11/2020	5620152736949004001500021779617270795	2020-11-11	217554	11/11/2020	114.855,39	1.891,11	8.729,01	114.855,39
01/11/2020	5620152736949004001500021779617270795	2020-11-11	217554	11/11/2020	114.714,94	1.892,79	8.716,29	114.714,94
01/11/2020	5620152736949004001500021779617270795	2020-11-17	217680	13/11/2020	117.189,73	1.911,63	8.996,42	117.189,73
01/11/2020	5620152736949004001500021779617270795	2020-11-17	217675	13/11/2020	101.677,33	1.753,68	7.879,48	101.677,33
01/11/2020	5620152736949004001500021779617270795	2020-11-17	217680	13/11/2020	116.992,27	1.913,37	8.891,41	116.992,27
01/11/2020	5620152736949004001500021779617270795	2020-11-17	217680	13/11/2020	116.992,27	1.913,37	8.891,41	116.992,27
01/11/2020	5620152736949004001500021779617270795	2020-11-17	217680	13/11/2020	111.819,21	1.879,17	8.755,58	111.819,21
01/11/2020	5620152736949004001500021779617270795	2020-11-16	217722	16/11/2020	88.140,90	1.464,32	6.690,78	88.140,90
01/11/2020	5620152736949004001500021779617270795	2020-11-16	217720	16/11/2020	88.704,37	1.464,32	6.780,53	88.704,37

Bases da apuração do contribuinte, com valores inferiores aos das notas fiscais de entrada:

Mês Movim.	Núm. NF	Data Emiss.	CNPJ Adquirent.	Nome Fornecedor	Base	PIS	COFINS	Tipo de Crédito
nov/20	217554	11/11/2020	75104422000106	International Paper Do Brasil Ltda.	3.526,20	1.891,11	8.729,01	Papel
nov/20	207720	09/11/2020	75104422000106	International Paper Do Brasil Ltda.	3.526,19	1.442,26	6.645,25	Papel
nov/20	217722	16/11/2020	75104422000106	International Paper Do Brasil Ltda.	3.526,20	1.454,32	6.698,71	Papel
nov/20	217730	16/11/2020	75104422000106	International Paper Do Brasil Ltda.	3.526,20	1.455,37	6.703,53	Papel
nov/20	217675	13/11/2020	75104422000106	International Paper Do Brasil Ltda.	3.526,19	1.710,69	7.879,46	Papel
nov/20	217680	13/11/2020	75104422000106	International Paper Do Brasil Ltda.	3.526,20	1.879,17	8.655,58	Papel
nov/20	207720	09/11/2020	75104422000106	International Paper Do Brasil Ltda.	3.526,20	1.888,93	6.897,49	Papel
nov/20	217698	13/11/2020	75104422000106	International Paper Do Brasil Ltda.	3.526,19	1.933,65	8.906,42	Papel
nov/20	217680	13/11/2020	75104422000106	International Paper Do Brasil Ltda.	3.526,20	1.930,37	8.921,41	Papel
nov/20	217554	11/11/2020	75104422000106	International Paper Do Brasil Ltda.	3.526,20	1.892,79	8.716,29	Papel

Em relação aos itens que não dariam direito a créditos de PIS e de COFINS, a interessada chama atenção para o item referente à aquisição de embalagens para transporte. Trata-se, segundo esclarece, de itens essenciais para o transporte dos livros, materiais didáticos e materiais gráficos fabricados pelo contribuinte, pois garantem a integridade das mercadorias produzidas e vendidas no transporte e entrega aos respectivos destinatários, evitando que sejam danificadas, amassadas ou molhadas. Cita decisão do CARF como recurso para sua argumentação.

Ressalta que outros itens que foram objeto de glosa também devem ter seus créditos reconhecidos por serem essenciais para a atividade da contribuinte que, como indústria gráfica de grande porte, precisa garantir o funcionamento e a manutenção de seus equipamentos e máquinas e a segurança de seus colaboradores. Entende que, sendo assim, devem ser revertidas as outras glosas referentes às ferramentas, carrinho de ferramentas, combustíveis, uniformes e itens de segurança.

Em relação aos créditos de fretes não vinculados a compras para revenda ou industrialização ou a operações de vendas, entende que a fiscalização, ao não indicar o número do CFOP (apenas a descrição) dos fretes glosados, comprometeu seu direito de defesa, por não terem sido esclarecidos os motivos da glosa. Reitera os termos da impugnação já apresentada, esclarecendo que as operações de transporte intermunicipais e demais fretes são indispensáveis à atividade industrial que exerce, sendo que os créditos foram glosados como se a gráfica fosse revendedora de produtos.

Entende que é incontroverso que a Gráfica presta serviços de industrialização para terceiros, os créditos de fretes relacionados aos CFOPs de remessa e retorno de industrialização, quaisquer que sejam as suas modalidades (por encomenda, por conta e ordem, devolução etc.) devem ser reconhecidos e restabelecidos, por atenderem aos critérios de essencialidade e relevância. Em relação às glosas de créditos sobre fretes relacionados às operações dos CFOPs 5949, 6949, 5923 e 6923, relativos a outras saídas de mercadorias ou prestação de serviços e a remessas por conta e ordem de terceiros alega que também são indevidas. Ressalta que essas operações são praticadas com habitualidade pela empresa, quando contratada pelo Poder Público (por exemplo, pelo FNDE), mediante licitação ou pregão, ou até por empresas privadas, para imprimir livros e materiais didáticos em grandes lotes e fazer a sua distribuição e entrega diretamente nas escolas contempladas nos contratos, caracterizando-se as remessas por conta e ordem e outras modalidades de entrega dos produtos. Explica, ainda, que os fretes intramunicipais devem gerar direito ao crédito de PIS e COFINS, por se referirem a remessas para industrialização, atividade que integra o rol de serviços prestados pelo contribuinte, cujo faturamento é tributado.

Em relação aos créditos de locação de prédios, máquinas e equipamentos cujos contratos e comprovantes de pagamento não foram apresentados, créditos de locação de veículos da empresa “OURO VERDE LOCAÇÃO E SERVIÇO S/A”, que não se enquadrariam no conceito de máquinas e equipamentos, a interessada apresentou decisão do CARF que alega ser favorável ao seu entendimento de que aluguel de veículos dá direito a crédito de PIS e de COFINS.

Em relação aos créditos extemporâneos (créditos de aluguéis, máquinas, equipamentos e depreciação referentes aos períodos de apuração de 2012 a 2016, registrados em dezembro de 2016), entende que a glosa está baseada exclusivamente na ausência de retificação das EFDContribuições de cada período de apuração, o que não é considerado requisito indispensável para o reconhecimento do direito aos créditos.

Ressalta que a exigência de retificação das EFD-Contribuições de cada período, para registro dos créditos, cria um obstáculo intransponível ao seu direito, diante da impossibilidade de retificar as declarações a partir do início da fiscalização, em 2021, em razão da perda da espontaneidade e até pelo decurso do prazo de 5 anos. E, ainda, que não havendo questionamento da auditoria quanto à existência

e quanto ao não aproveitamento anterior dos créditos registrados em dezembro de 2016, devem eles ser reconhecidos, revogando-se a glosa motivada exclusivamente pela ausência de retificação das EFD-Contribuições de cada período de apuração.

Quanto aos créditos de Operações Não Tributadas, independentemente da reclassificação, ratificou os termos impugnação protocolada em dezembro de 2021 e das manifestações de inconformidade para reiterar que, embora muitos dos créditos informados nos Pedidos de Ressarcimento tenham sido erroneamente vinculados a receitas classificadas no código 101, a GRÁFICA E EDITORA POSIGRAF possuía, nos mesmos meses, receitas não tributadas no mercado interno, classificadas no código 201.

A fim de comprovar a existência dessas receitas, passíveis de acúmulo de créditos de PIS e COFINS para desconto das próprias contribuições e pedidos de ressarcimento, e sua proporção em relação às receitas tributadas, a interessada alega que apresentou, em dezembro de 2021, um dossiê de saídas contendo planilhas Excel com as informações sobre todas as vendas por mês e as chaves das notas de saídas, assim como os arquivos XML das notas de vendas e serviços, sendo boa parte dessas saídas sujeitas à alíquota zero. Alega, ainda, que a existência de outros créditos vinculados a receitas não tributadas no mercado interno é reconhecida expressamente na Informação Fiscal nº 1.285/2023, no processo nº 10980.909583/2021-36, mas a auditoria alega a impossibilidade de autorizar o seu ressarcimento em razão do preenchimento incorreto dos PER/DCOMPS.

Alega que o eventual erro no preenchimento da EFD-Contribuições e do PERDCOMP não impede o reconhecimento do direito do contribuinte aos créditos de PIS e COFINS vinculados às operações não tributadas no mercado interno, códigos 201, 202 e 208, nem ao seu ressarcimento(objeto dos PER indeferidos ou parcialmente deferidos), já que tais informações estão disponíveis na ECD, em planilhas e nos documentos fiscais apresentados à auditoria.

Sendo assim, a interessada pede que os pedidos formulados na impugnação original, de retificação de ofício dos pedidos de ressarcimento, para reconhecimento dos créditos de operações não tributadas e homologações das respectivas compensações seja acatado.

Por fim, reitera todos os argumentados já apresentados na impugnação com a ressalva dos itens prejudicados pelas conclusões da auditoria após o procedimento de diligência fiscal.

A decisão recorrida manteve o crédito tributário em parte e conforme ementa do Acórdão nº 109-021.469 apresenta o seguinte resultado:

PROCESSO 17830.729739/2021-60

ACÓRDÃO 109-021.469 — 9ª TURMA/DRJ09

SESSÃO DE 25 de abril de 2024

INTERESSADO GRÁFICA E EDITORA POSIGRAF LTDA.

CNPI/CPF 75.104.422/0001-06

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2016 a 31/12/2016, 01/04/2018 a 31/12/2018, 01/07/2020 a 31/12/2020

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. APROVEITAMENTO CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS.

A tomada de créditos na apuração não-cumulativa deve ser apropriada no período de apuração em que foi realizada a aquisição do bem ou a contratação do serviço prestado. Para a utilização de créditos extemporâneos já apurados e demonstrados, mas não aproveitados no mês de competência, em meses subsequentes é indispensável a confirmação de que não foram utilizados em períodos passados, através da retificação das obrigações acessórias respectivas, ou seja, das EFD-Contribuições e das DCTFs respectivas.

REGIME NÃO CUMULATIVO. TRANSPORTE NA VENDA. REMESSA POR CONTA E ORDEM. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

No caso de remessa de mercadorias por conta e ordem de terceiros, em venda à ordem, o produto é vendido a um cliente, que solicita que o bem seja entregue a um terceiro. Assim, trata-se de operação de venda como qualquer outra e o fabricante/vendedor pode calcular créditos sobre o valor do frete, desde que o ônus seja por ele suportado.

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CREDITAMENTO. INSUMOS.MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. FRETE. IMPOSSIBILIDADE.

Na sistemática de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, não há possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, em relação aos dispêndios com o serviço de transporte de máquinas e equipamentos para determinado estabelecimento, no qual será realizado seu conserto ou manutenção.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO PRODUTIVO.

Os gastos posteriores à finalização do processo de produção não são considerados insumos e, conseqüentemente, não geram direito ao crédito não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

ALÍQUOTA ZERO. APLICAÇÃO. REGIME DE APURAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO.

As receitas decorrentes da prestação de serviços gráficos, ainda que receitas provenientes de serviços de impressão de livros, não se sujeitam à alíquota zero a que se refere o art. 28 da Lei nº 10.865, de 2004.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/10/2016 a 31/12/2016, 01/04/2018 a 31/12/2018, 01/07/2020 a 31/12/2020

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. APROVEITAMENTO CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS.

A tomada de créditos na apuração não-cumulativa deve ser apropriada no período de apuração em que foi realizada a aquisição do bem ou a contratação do serviço prestado. Para a utilização de créditos extemporâneos já apurados e demonstrados, mas não aproveitados no mês de competência, em meses subsequentes é indispensável a confirmação de que não foram utilizados em períodos passados, através da retificação das obrigações acessórias respectivas, ou seja, das EFD-Contribuições e das DCTFs respectivas.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. DECISÃO ADMINISTRATIVA. DELIMITAÇÃO DO LITÍGIO ADMINISTRATIVO. ALTERAÇÃO DO TIPO DE CRÉDITO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

Apreciado o pedido de ressarcimento pela autoridade administrativa e cientificado o interessado, o litígio administrativo fica circunscrito ao direito creditório apontado no respectivo pedido transmitido eletronicamente, não havendo previsão legal para alteração de seu tipo na manifestação de inconformidade.

REGIME NÃO CUMULATIVO. TRANSPORTE NA VENDA. REMESSA POR CONTA E ORDEM. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

No caso de remessa de mercadorias por conta e ordem de terceiros, em venda à ordem, o produto é vendido a um cliente, que solicita que o bem seja entregue a um terceiro. Assim, trata-se de operação de venda como qualquer outra e o fabricante/vendedor pode calcular créditos sobre o valor do frete, desde que o ônus seja por ele suportado.

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CREDITAMENTO. INSUMOS. MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. FRETE. IMPOSSIBILIDADE.

Na sistemática de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, não há possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, em relação aos dispêndios com o serviço de transporte de máquinas e equipamentos para determinado estabelecimento, no qual será realizado seu conserto ou manutenção.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. GASTOS POSTERIORES À FINALIZAÇÃO DO PROCESSO PRODUTIVO.

Os gastos posteriores à finalização do processo de produção não são considerados insumos e, conseqüentemente, não geram direito ao crédito não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

ALÍQUOTA ZERO. APLICAÇÃO. REGIME DE APURAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO.

As receitas decorrentes da prestação de serviços gráficos, ainda que receitas provenientes de serviços de impressão de livros, não se sujeitam à alíquota zero a que se refere o art. 28 da Lei nº 10.865, de 2004.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/10/2016 a 31/12/2016, 01/04/2018 a 31/12/2018, 01/07/2020 a 31/12/2020

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS. NÃO VINCULAÇÃO.

Salvo as exceções expressas no ordenamento jurídico pátrio, as referências a entendimentos de segunda instância administrativa ou judiciais não vinculam os julgamentos emanados pelas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento.

ARGUIÇÃO DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO.

Descabe a alegação de nulidade do Auto de Infração, se foram observados os procedimentos previstos na legislação tributária.

AUTO DE INFRAÇÃO. ALEGAÇÕES GENÉRICAS.

Meras alegações genéricas não têm o condão de alterar o resultado do procedimento fiscal, devendo ser apresentados na impugnação os motivos de fato e de direito, os documentos e provas que a impugnante possua e que possam influir na solução do litígio.

DILIGÊNCIA. DOCUMENTOS CONTÁBEIS. AUSÊNCIA DE CONTESTAÇÃO DO CONTRIBUINTE.

Deve-se adotar as conclusões de diligência realizada durante o contencioso, mormente quando elas são obtidas com base em documentos contábeis e o contribuinte se ausenta na apresentação de argumentos contrários.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Foi interposto de forma tempestiva Recurso Voluntário reproduzindo os argumentos apresentados na Impugnação e no aditamento a Impugnação. Em síntese requer a Recorrente o provimento do Recurso Voluntário para reformar o Acórdão nos seguintes pontos:

- admitir os créditos extemporâneos apropriados em dezembro de 2016, independentemente da retificação das EFD-Contribuições, ainda que para isso seja necessário converter o julgamento em diligência;
- reversão das glosas de créditos sobre aluguéis de prédios e veículos, devidamente comprovados;
- reversão das glosas de créditos decorrentes de divergências nas bases de cálculo dos créditos informadas nas planilhas da Recorrente e nos documentos fiscais, ainda que para isso seja necessário converter o julgamento em diligência;
- reversão das glosas de bens e serviços que supostamente não dariam direito a crédito, como embalagens de transporte e ferramentas, por serem compatíveis com o processo produtivo da Recorrente, comprovado no dossiê das fls. 26.698/26.737;
- a reversão das glosas sobre fretes de remessas para industrialização e outros fretes, identificados pelo CFOP da operação subjacente,
- como consequência do provimento do recurso voluntário, requer se a reconstituição dos valores dos créditos de PIS e COFINS, para compensação e cancelamento integral das contribuições lançadas neste processo, no valor de R\$ 34.817,50 de PIS e R\$ 200.419,31 de COFINS, bem como de seus acréscimos legais.
- apuração de saldo remanescente de créditos de PIS e COFINS, a ser utilizado nos Pedidos de Ressarcimento do 4º trimestre de 2016 - Processos n's 10980-909583/2021-36 e 10980-909584/2021-81 apensos.
- requer a conversão do julgamento em diligência, para permitir uma nova apuração a partir dos parâmetros definidos pelo CARF, em consonância com a jurisprudência citada no presente recurso.

Em razão da decisão proferida pela DRJ, recorreu-se de ofício, em obediência ao disposto no art. 34, inciso I, do Decreto nº 70.235, de 1972 (com redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997), tendo em vista que o crédito tributário exonerado excede o limite de R\$ 15.000.000,00 estabelecido pela Portaria MF nº 02, de 17 de janeiro de 2023.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Flávia Sales Campos Vale, Relatora.

Conforme já relatado, trata-se de Recurso Voluntário e Recurso de Ofício interpostos contra decisão proferida pela 09ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento - DRJ que julgou procedente em parte a Impugnação apresentada pelo Recorrente e manteve parte do crédito tributário.

Destaque-se que assim como ocorreu no julgamento de 1ª instância, o julgamento deste processo será realizado na mesma sessão que os processos de Pedidos de Ressarcimento que foram analisados no mesmo contexto do procedimento fiscal.

Recurso de Ofício

Presentes os pressupostos de admissibilidade conheço do Recurso de Ofício.

Os lançamentos de ofício objetos de análise originaram-se da auditoria sobre pedidos de ressarcimento apresentados pela Recorrente relativos a créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, apurados nos períodos de 01/10/2016 a 31/12/2016, 01/04/2018 a 31/12/2018 e 01/07/2020 a 31/12/2020, cuja análise inicial, consubstanciada na Informação Fiscal nº 126/2021/EQRAT1/EQAUD3/DRFBLU/SRRF09, de 19/10/2021, acarretou a lavratura dos Autos de Infração de PIS e de COFINS.

Contudo, depreende-se da análise dos autos a juntada pelo auditor-fiscal de INFORMAÇÃO FISCAL N.º 1.285/2023 /EQRAT1/EQAUD3/DEVAT/SRRF09/RF13 em cumprimento a diligência solicitada pela Turma de Julgamento, na qual em síntese expôs sua conclusão nos seguintes termos:

“Apuração da Base de Cálculo do Crédito após as GLOSAS

62. A partir da base de cálculo do crédito informada nos demonstrativos apresentados pela interessada em resposta ao(s) Termo(s) de Intimação Fiscal lavrado(s) no curso desta Diligência, deduziram-se as glosas acima relatadas e chegou-se ao valor do crédito apurado para cada trimestre.

63. A(s) planilhas demonstrativa(s) do crédito apurado por esta auditoria foram juntadas ao e-processo sob o título "Apuração do Crédito". Os valores destacados (em vermelho) referem-se a alterações em relação aos valores informados pela contribuinte na planilha elaborada por esta (alterações, glosas aplicadas à base de cálculo do crédito e valores negativos apurados).

64. Em relação ao 4º trimestre/2016, os "saldos de crédito do mês" negativos, resultantes das glosas efetuadas, representam valores de contribuições "a pagar", não deduzidos dos valores apurados por insuficiência de crédito. Estes valores, demonstrados no quadro abaixo, devem ser objeto de Auto de Infração (processo n.º 17830.729.739/2021-60), em substituição aos que haviam sido lançados anteriormente:

PA	Tributo	Contribuição a pagar por insuficiência de crédito
out/16	PIS	1.525,67
nov/16	PIS	13.538,55
dez/16	PIS	25.845,94
Total PIS		40.910,16
out/16	Cofins	59.675,88
nov/16	Cofins	73.389,76
dez/16	Cofins	95.416,83
Total Cofins		228.482,47

65. Ressalte-se que a presente auditoria fiscal, em cumprimento à Diligência determinada pela DRJ, centrou-se na verificação do direito creditório pleiteado. As informações e documentos trazidos pela contribuinte aos autos foram aqui admitidos como a expressão da verdade, sob as penas da lei, sem embargos de procedimento fiscal a posteriori e, se for o caso, aplicação das penalidades administrativas, civis e criminais, tendo em vista o disposto nos incisos I e II do art. 1º e inciso I do art. 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, que define os Crimes Contra a Ordem Tributária.

CONCLUSÃO 66. Ante todo o exposto, no exercício das atribuições do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, previstas no art. 6º, inciso I, da Lei nº 10.593, de 6 de dezembro de 2002, com a redação dada pela Lei nº 11.457/2007, em conclusão à presente auditoria de créditos, em cumprimento à Diligência requerida pela DRJ09, chegou-se aos seguintes resultados para o período analisado:

N.º	Pedido de Ressarcimento	Processo	Tributo	PA	Cód. Tipo Crédito	Valor Solicitado	Valor Confirmado	Total PER	Total confirmado
1	14560.03608.130217.1.1.18-6651	10980.909583/2021-36	PIS	4º TRIMESTRE/2016	101	353.049,54	0,00	353.049,54	0,00
2	38851.12067.130217.1.1.19-6024	10980.909584/2021-81	Cofins	4º TRIMESTRE/2016	101	1.647.215,05	0,00	1.647.215,05	0,00
3	00922.35986.310818.1.1.19-5603	10980.909585/2021-25	Cofins	2º TRIMESTRE/2018	101	697.273,99	0,00	697.273,99	0,00
4	19724.52327.310818.1.1.18-9099	10980.909586/2021-70	PIS	2º TRIMESTRE/2018	101	156.163,88	0,00	156.163,88	0,00
5	11727.24480.170519.1.5.19-4004	10980.909589/2021-11	Cofins	3º TRIMESTRE/2018	101	312.450,85	0,00	716.515,91	400.554,43
					201	404.065,06	400.554,43		
6	12210.14906.170519.1.5.18-3340	10980.909587/2021-14	PIS	3º TRIMESTRE/2018	101	101.338,41	0,00	191.137,02	84.642,81
					201	89.798,61	84.642,81		
7	03378.02837.130319.1.1.18-0957	10980.909588/2021-69	PIS	4º TRIMESTRE/2018	101	349.216,79	0,00	349.216,79	0,00
8	12735.46209.130319.1.1.19-0037	10980.909590/2021-38	Cofins	4º TRIMESTRE/2018	101	1.579.843,24	0,00	1.579.843,24	0,00
9	03930.11976.161120.1.1.18-7911	10980.909591/2021-82	PIS	3º TRIMESTRE/2020	201	253.557,73	228.685,75	253.557,73	228.685,75
10	11605.62281.290121.1.5.19-2812	10980.909592/2021-27	Cofins	3º TRIMESTRE/2020	201	1.164.949,87	1.071.642,65	1.165.973,95	1.071.642,65
					202	1.024,08			
11	08784.13544.310121.1.5.19-0529	10980.909593/2021-71	Cofins	4º TRIMESTRE/2020	101	987.548,64	0,00	1.473.110,30	485.561,66
					201	485.561,66	485.561,66		
12	07175.26370.310121.1.1.18-9072	10980.909594/2021-16	PIS	4º TRIMESTRE/2020	101	214.982,00	0,00	320.764,02	105.782,02
					201	105.782,02	105.782,02		

67. Os valores reconhecidos foram limitados aos Pedidos de Ressarcimento (PER), embora haja valores apurados pela auditoria para os quais não há pedido

(créditos vinculados a receitas não tributadas no MI), conforme planilhas de apuração do crédito anexadas aos respectivos processos.

68. Encaminhe-se à EQCRE/DEVAT09 para ciência desta Informação à contribuinte (incluindo na ciência os seguintes documentos complementares: "NFE-Saídas alíq zero- CST 6-reclassificadas", "Glosas" e "Apuração Crédito"), concedendo-lhe prazo de 30 dias para que, sendo de seu interesse, possa manifestar-se, com apresentação de aditamento às manifestações de inconformidade já entregues e posterior retorno do presente processo à DRJ, para prosseguimento.

A partir da INFORMAÇÃO FISCAL N.º 1.285/2023 /EQRATI/EQAUD3/DEVAT/SRRF09/RF13 foi acostado aos autos novo Relatório Fiscal, em síntese nos seguintes termos:

3. DAS IRREGULARIDADES FISCAIS CONSTATADAS

11. Após aplicadas as glosas acima referidas aos créditos do período, resultaram, em relação ao 4º trimestre/2016, valores de contribuições devidas, os quais não puderam ser extintos por deduções, por insuficiência de crédito ("Insuficiência de Recolhimento").

4. CONSOLIDAÇÃO DAS IRREGULARIDADES

• "Insuficiência de Recolhimento" 12. Das glosas efetuadas na auditoria de créditos resultaram, em alguns períodos, "valores negativos de créditos", ou seja, os créditos apurados na auditoria não foram suficientes para compensar as contribuições devidas no respectivo período, resultando em valores "a pagar" de PIS e Cofins não acobertados pelos créditos apurados por esta auditoria e não declarados em DCTF (Infração: "Insuficiência de Recolhimento").

13. A tabela abaixo resume os valores mensais devidos (R\$):

PA	Tributo	Contribuição a pagar por insuficiência de crédito
out/16	PIS	1.525,67
nov/16	PIS	13.538,55
dez/16	PIS	25.845,94
Total PIS		40.910,16
out/16	Cofins	59.675,88
nov/16	Cofins	73.389,76
dez/16	Cofins	95.416,83
Total Cofins		228.482,47

CONCLUSÃO

14. Destarte, em função dos fatos anteriormente descritos e das irregularidades fiscais constatadas, consideramos os valores acima demonstrados passíveis de

lançamento de ofício, juntamente com as respectivas multas de ofício de 75% sobre o valor das contribuições que deixaram de ser recolhidas, nos termos do inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996.

15. Os valores acima foram apurados após reanálise dos créditos em atendimento a pedido de Diligência (92 TURMA DA DR.109) e substituiriam os valores lançados nos Autos de infração de PIS e de Cofins no presente processo, de acordo com resultado da auditoria efetuada no curso da Diligência.

6/7 16. Encaminhe-se à EQCRE/DEVAT09 para ciência deste Relatório à contribuinte, concedendo-lhe prazo de 30 dias para que, sendo de seu interesse, possa manifestar-se, com apresentação de aditamento à impugnação apresentada no corpo deste processo e posterior retorno do presente processo à DRJ, para prosseguimento.

Em relação aos períodos de 2016 quanto aos valores mantidos na análise da Diligência, em síntese decorrem de reclassificação da natureza de algumas receitas (de não tributáveis para tributáveis) e rateio proporcional dos créditos, Créditos de Aluguel de Prédios, Créditos Extemporâneos e Créditos de Bens e Serviços utilizados como Insumos — Aquisição Interna (Falta de Comprovação, Fretes — Remessas, Fretes — CFOPs e Falta de Previsão Legal para desconto dos Créditos), além da natureza do crédito apresentado nos Pedidos de Ressarcimento.

A DRJ, considerando que a autoridade fiscal, após a análise dos documentos entregues no curso do procedimento de Diligência Fiscal, bem como os que já constavam no processo, concluiu que de fato apenas os lançamentos de PIS e COFINS do período de outubro de 2016 a dezembro de 2016 deveriam ser mantidos, analisou o resultado da Diligência Fiscal, concordou com os termos em que foi realizada, afastou as demais exigências que foram cobradas originalmente e, das exigências remanescentes reverteu apenas a glosa relativa ao frete - remessa de mercadorias por conta e ordem de terceiros, em venda à ordem.

A DRJ fundamenta a glosa revertida nos seguintes termos:

Em relação às Operações de Remessa de Mercadoria por Conta e Ordem de Terceiros (CFOPs, 5923/6923) entendo que a interessada tem razão. A Operação de Venda à Ordem ocorre quando o produto industrializado é remetido para um terceiro indicado pelo cliente, e não para o endereço do próprio cliente. A interessada é fabricante e vendedora e, portanto, neste caso, basta ter suportado o ônus do frete. Assim, com fundamento no inciso IX do artigo 3º das Leis nº 10.833/2003 e 10637/2002, entendo que a interessada tem direito ao crédito calculado sobre o frete contratado para transporte de mercadorias que tenham relação com as notas fiscais emitidas com CFOPs 5923/6923.

Nos meses de outubro a dezembro de 2016, entendo que se trata dos seguintes valores:

Mês	Outubro	Novembro	Dezembro
CFOP 5923/6923	122.284,00	189.881,50	57.086,67

Assim, diante todo o exposto, após detida análise dos documentos acostados aos autos, por concordar com os termos em que foi realizada a diligência, e pelos mesmos fundamentos apresentados pela DRJ para afastar as exigências que foram cobradas originalmente e reverter as glosas relativas às Frete - Operações de Remessa de Mercadoria por Conta e Ordem de Terceiros (CFOPs, 5923/6923) nego provimento ao Recurso de Ofício.

Recurso Voluntário

O Recurso Voluntário é tempestivo, bem como, atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

Ante a auditoria realizada nos autos em razão da diligência e considerando que o Acórdão recorrido manteve apenas uma pequena parte dos lançamentos de PIS e COFINS do 4º trimestre de 2016, anulando todos os demais, a Recorrente contesta expressamente por meio do presente Recurso Voluntário apenas a exigência remanescente. Destaque-se trecho do Recurso Voluntário apresentado:

1. ACÓRDÃO RECORRIDO

O presente recurso é dirigido contra o Acórdão nº 109-021.469, da 9ª Turma da DRJ09, que julgou parcialmente procedente a impugnação da Recorrente para reduzir substancialmente os lançamentos de PIS, de R\$ 4.934.528,31 para R\$ 34.817,50, e de COFINS, de R\$ 22.811.006,18 para R\$ 200.419,31.

(...)

Considerando que o acórdão recorrido manteve apenas uma pequena parte dos lançamentos de PIS e COFINS do 4º trimestre de 2016, anulando todos os demais, é contra esta parte que se dirige o presente recurso.

Defende a Recorrente a reversão das glosas mantidas pela DRJ, relativas ao 4º trimestre de 2016, correspondentes a redução dos valores dos créditos, pela glosa daqueles oriundos de "Aluguel Prédios", de "Crédito Extemporâneo" e "Bens e serviços utilizados como Insumos - Aquisição Interna" e para tanto requer a conversão do julgamento em diligência.

1. Do Pedido de conversão do julgamento em diligência

Inicialmente requer a Recorrente a conversão do julgamento em diligência, para permitir uma nova apuração dos créditos a partir dos parâmetros definidos pelo CARF, em consonância com a jurisprudência citada no presente Recurso Voluntário.

Importa destacar que apesar de ser facultado ao Recorrente tal pleito, em conformidade com o art. 16, IV do Decreto nº 70.235/72 (PAF), compete à autoridade julgadora decidir sobre sua efetivação, devendo indeferir sempre que considerar as pretendidas provas como prescindíveis ou impraticáveis, na forma do art. 18 do referido diploma normativo.

A realização de perícia ou diligências tem por finalidade a elucidação de questões que suscitem dúvidas para o julgamento da lide. Assim, o deferimento de um pedido dessa natureza pressupõe a necessidade de se conhecer determinada matéria, bem como dirimir dúvidas que o exame dos autos não seja suficiente para esclarecer.

No presente caso, em razão da diligência já ocorrida conforme consta dos autos, o processo contém todos os elementos necessários para seu prosseguimento, inexistindo nos autos qualquer dúvida de ordem técnica que dependa de novas ações a fim de aferir dados factuais. A argumentação da Recorrente encontra-se desprovida de qualquer elemento concreto de sua necessidade.

Diante disso, indefiro o pedido de diligência.

2. Glosas mantidas pela DRJ

Em relação a reversão das glosas mantidas pela DRJ, antes de enfrentar o mérito, necessário se faz analisar a legislação relativa apuração e desconto desses créditos e, nesse sentido estabelecem respectivamente a Lei nº 10.833/2003 e Lei nº 10.637/2002:

Lei nº 10.833/2003

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 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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) 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; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005) VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

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

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a 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: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito) I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência) IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão de obra paga a pessoa física; II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição; e (Redação dada pela Lei nº 14.592, de 2023) § 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

XX
Lei nº 10.637/2002

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 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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

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

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a 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: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeito) I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência) IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão de obra paga a pessoa física; II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição; e (Redação dada pela Lei nº 14.592, de 2023) § 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

Também deve ser observado o Parecer Normativo COSIT nº 5, de 17 de dezembro de 2018, a saber:

“Assunto. Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.”

Dito isto, considerando atuar a Recorrente na edição integrada à impressão de livros, conforme demonstrado nos autos, passemos a análise das glosas mantidas pela DRJ.

2.1 - Créditos de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos

As glosas relativas aos dispêndios com aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos foram mantidas pela DRJ pelas seguintes razões:

Em relação aos aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, segundo a fiscalização não foi possível confirmar todos os créditos nesta rubrica por falta de comprovação da natureza dos mesmos e/ou de seu pagamento. Alega que, em alguns casos, não havia informação do nome e CNPJ do locador. Em relação aos documentos da empresa Ouro Verde Locação e Serviço S.A as despesas foram glosadas por se tratar de locação de veículos, as quais não dão direito a crédito, pois os veículos não se enquadram no conceito de máquinas e equipamentos. Cita a Solução de Consulta COSIT nº 355/2017.

(...)

Em relação a este item, a interessada citas as glosas referentes a créditos da locação paga à empresa Ouro Verde Locação e Serviços por entender que o aluguel de veículos utilizados nas atividades do contribuinte passou a ser admitido como passível de creditamento de PIS e de COFINS.

Desta forma, entendo que não se manifestou quanto aos pagamentos feitos à Positivo Administradora de Bens Ltda. que foram objeto de glosa neste período de 2016, conforme indicado acima. Sendo assim, mantenho a glosa como procedido pela fiscalização.

Já a Recorrente afirma que ao contrário do que alega a DRJ, anexou com a impugnação o contrato de locação com a POSITIVO ADMINISTRADORA LTDA., que pode ser encontrado às fls. 757 a 762 deste processo.

Da análise da documentação apresentada pela Recorrente quando da impugnação aos Autos de Infração, bem como, durante a auditoria realizada na diligência determinada pela DRJ, constata-se que de fato foi apresentado contrato de Locação do imóvel situado a Rua Pedro Gusso, no 1.640, bairro CIC, na cidade de Curitiba, Estado do Paraná firmado entre a Recorrente e a empresa Positivo Administradora de Bens Ltda., em 1º de março de 2012, com vigência por 20 (vinte) anos.

Portanto, revento a glosa relativa as despesas correspondentes a locação do imóvel situado a Rua Pedro Gusso, no 1.640, bairro CIC, na cidade de Curitiba, Estado do Paraná de propriedade da empresa Positivo Administradora de Bens Ltda.

Já em relação a glosa dos créditos correspondentes à locação de veículo, em que pese os argumentos e jurisprudência deste órgão apresentados pela Recorrente para reversão da glosa, não constam dos autos documentos firmados com a empresa Ouro Verde Locação e Serviços que comprovem tratar-se de locação de veículo efetivamente utilizado nas atividades da empresa.

Assim, a glosa deve ser mantida.

2.2 - Créditos "extemporâneos"

A fiscalização fundamenta a impossibilidade de apropriação de créditos extemporâneos (sem retificadora). Aduz em síntese:

De fato, não existe previsão legal que autorize o creditamento extemporâneo, assim entendido o reconhecimento do crédito, na escrita fiscal, em mês diverso daquele em que se originou.

O que está previsto na legislação é, apenas, o aproveitamento extemporâneo de crédito apurado e não aproveitado no mês de sua competência. Se não, veja-se:

Leis nº 10.637, de 2002 e Lei nº 10.833, de 2003:

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.

O dispositivo supratranscrito é claro e autoriza, apenas, que um crédito apurado e reconhecido no mês de sua competência possa ser aproveitado em meses subsequentes, caso não seja utilizado em sua competência originária.

Com efeito, em observância ao princípio contábil da competência, um crédito que não tenha sido apurado no momento próprio (mês de sua competência) só pode ser aproveitado em momento posterior, caso sejam efetuadas as devidas retificações nas EFD-Contribuições e DCTF correspondentes ao período de origem.

A retificação dos instrumentos de apuração e consolidação das contribuições para o PIS e da Cofins faz-se necessária não só para que sejam constituídos os créditos originados de operações que foram desconsideradas nos demonstrativos originalmente apresentados, como também para proceder à devida atualização dos saldos de créditos passíveis de utilização em períodos posteriores.

Trata-se de medida essencial para evidenciar, com precisão, a natureza e valor dos créditos constituídos e, mais importante, controlar sua utilização no decorrer do tempo.

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.

Sobre esse assunto, e ao encontro do que foi dito acima, já se pronunciou a Receita Federal, por meio da Solução de Consulta COSIT nº 54, 2 de março de 2021, cuja ementa reproduzo a seguir, que tem efeito vinculante para essa julgadora nos termos do artigo 33 da Instrução Normativa RFB nº 2058/2021.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep E 25 PROCESSO 17830.729739/2021-60 ACÓRDÃO 109-021.469 — 92 TURMA/DRJ09 APROPRIAÇÃO EXTEMPORÂNEA. COMPENSAÇÃO. RESSARCIMENTO.

Os direitos creditórios referidos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, estão Sujeitos ao prazo prescricional previsto no art. 1º do Decreto nº 20.910, de 6 de janeiro de 1932, cujo termo inicial é o primeiro dia do mês subsequente ao de sua apuração, ou, no caso de apropriação extemporânea, o primeiro dia do mês subsequente àquele em que poderia ter havido a apuração (§ 1º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002).

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

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 355, DE 13 DE JULHO DE 2017, PUBLICADA NO DOU DE 18 DE JULHO DE 2017.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, arts. 3º e 5º; Lei nº 11.033, de 2004, art. 17; Lei nº 11.116, de 2005; art.16; Decreto nº 20.910, de 1932, art. 18; e Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018.

Ante a todo o exposto, deve ser mantida a glosa dos créditos extemporâneos incorretamente utilizados pela interessada.

Já a Recorrente argumenta que a exigência de retificação das declarações dos respectivos períodos de apuração cria um obstáculo intransponível ao aproveitamento dos créditos de 2012 a 2015, pela perda da espontaneidade e pelo decurso do prazo de 5 anos, quando do início da fiscalização, no final de 2021. Cita decisões deste Conselho que entende lhe socorre.

Ocorre que, razão assiste a Recorrente, pois, sendo a utilização de créditos em períodos subsequentes um direito do contribuinte previsto em lei, não podem ser impostas restrições para a sua realização como a alegação de que existem vícios nas obrigações acessórias,

de modo que o crédito extemporâneo pode ser aproveitado pelo contribuinte sem a necessidade de retificação das obrigações acessórias, seja a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), o Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon) e/ou a Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS e da Cofins (EFD-Contribuições).

Nesse sentido decisão deste Conselho:

Número do processo: 13971.721652/2016-11

Turma: Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção

Câmara: Terceira Câmara Seção: Terceira Seção De Julgamento

Data da sessão: Mon Oct 16 00:00:00 UTC 2023

Data da publicação: Tue Oct 31 00:00:00 UTC 2023

Ementa: ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2013

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO, CONTRADIÇÃO E ERRO MATERIAL. ACOLHIMENTO. Existindo omissão, contradição ou erro material no acórdão embargado, impõe-se o seu acolhimento para sanar os vícios contidos na decisão. **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2013 REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVO. APROVEITAMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DESNECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. DCTF/DACON/ATUAL EFD CONTRIBUIÇÕES.** Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei n.º 10.637/2002, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da constituição do crédito das contribuições não cumulativas e demonstrado a inexistência de aproveitamento em outros períodos, o crédito extemporâneo decorrente da não-cumulatividade do PIS e da Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação das obrigações acessórias - DCTF/DACON/atual EFD Contribuições, eis que, a rigor, é um direito legítimo do sujeito passivo utilizar tais créditos em períodos subsequentes.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2013 REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVO. APROVEITAMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DESNECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. DCTF/DACON/ATUAL EFD CONTRIBUIÇÕES. Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei n.º 10.637/2002, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da constituição do crédito das contribuições não cumulativas e demonstrado a inexistência de aproveitamento em outros períodos, o crédito extemporâneo decorrente da não-cumulatividade do PIS e da Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação das obrigações acessórias - DCTF/DACON/atual EFD Contribuições, eis que, a rigor, é um direito legítimo do sujeito passivo utilizar tais créditos em períodos subsequentes.

Número da decisão: 3302-013.823 Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os Embargos de Declaração, sem efeitos infringentes, para sanar o lapso manifesto quanto à apreciação da glosa motivada por extemporaneidade dos créditos e a omissão quanto à apreciação das provas referenciadas no relatório fiscal; ratificar o reconhecimento do direito ao crédito sobre as despesas com tratamento de resíduos, bem como a negativa do direito ao crédito sobre as despesas com prestação de serviços de representação comercial; e retificar o erro material constatado nas alusões feitas às “despesas de armazenagem e fretes”, quando na realidade deveriam ser mencionadas as despesas com representantes comerciais e tratamento de resíduos. (documento assinado digitalmente) Flávio José Passos Coelho – Presidente e Relator Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Aniello Miranda Aufiero Júnior, Celso José Ferreira de Oliveira, Denise Madalena Green, José Renato Pereira de Deus, Mariel Orsi Gameiro e Flávio José Passos Coelho (Presidente).

Nome do relator: FLAVIO JOSE PASSOS COELHO

Devem ser revertidas as glosas desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da constituição do crédito das contribuições não cumulativas e demonstrado a inexistência de aproveitamento em outros períodos.

2.3 – Insumos

2.3.1 - Glosas por suposta falta de comprovação: diferenças nas bases de cálculo dos créditos - planilhas X documentos fiscais

Aduz a Recorrente reconhecer que as planilhas de créditos que apresentou à auditoria continham bases de créditos em valores inferiores aos dos documentos fiscais, o que somente em sede de perícia ou em nova diligência poderá ser demonstrado e confirmado.

Sustenta ainda que, considerando que os créditos de PIS e COFINS devem ser calculados sobre o valor dos documentos fiscais e que o valor dos créditos apurados pela Recorrente está em conformidade com esses documentos - e não com a base informada em planilha -, a conversão do julgamento em diligência é medida indispensável para a apuração da verdade material, a fim de se comprovar que inexistem as diferenças que totalizaram R\$ 9.654.268,83 para o período fiscalizado, sendo R\$ 482.720,74 para o 4º trimestre de 2016.

Porém ao analisar as planilhas acostadas aos autos constata-se que a fiscalização atuou de forma correta ao utilizar a planilha fiscal que representava os documentos fiscais detalhadamente e por entender que a decisão proferida pela instância *a quo* seguiu o rumo correto, utilizo suas razões de decidir como se minha fossem, nos termos do §12º do art. 114 do RICARF, in verbis:

Em relação aos Bens e Serviços utilizados como Insumos — Aquisição Interna, foram observadas divergências entre os valores informados nos demonstrativos de apuração de créditos trazidos aos autos e o total constante na planilha apresentada em atendimento às intimações, onde constam os documentos fiscais e detalhes acerca de cada item adquirido, todos apresentados pela interessada. Essa diferença foi glosada por falta de comprovação dos créditos.

Em relação às diferenças entre os demonstrativos de apuração de crédito trazido aos autos pela interessada e o total constante de planilha apresentada também pela interessada, referente às aquisições relativas à citada natureza (insumos — MII), a interessada alega que, a partir da análise do relatório fiscal e das planilhas apresentadas após a diligência, o contribuinte identificou que, no demonstrativo que apresentou no processo em 2021, o valor dos créditos de PIS e COFINS foi calculado em conformidade com os valores das notas fiscais de entrada, às alíquotas de 1,65% e 7,6% respectivamente, embora as respectivas bases divergissem do valor das notas. No curso da diligência, para atender ao formato exigido no termo de intimação fiscal, apresentou à fiscalização novas planilhas, nas quais informou apenas a base dos créditos e não o valor dos créditos em si. As bases informadas repetiram as incorreções identificadas anteriormente em relação ao valor das notas de entrada.

A interessada traz um exemplo demonstrando serem diferentes os valores dos arquivos xml (valores das notas fiscais e entrada) e as base de apuração do contribuinte (valores menores), o qual pretende demonstrar que as bases informadas nas planilhas resultaram divergentes e inferiores às bases de crédito extraídas dos próprios documentos fiscais de entrada, relativos à aquisição de bens e serviços com direito ao desconto de créditos. Pede que, em relação a tal circunstância, seja realizada diligência, a fim de que os valores dos créditos sejam calculados com base nos documentos fiscais.

Entendo que o exemplo trazido pela interessada, por amostragem, conforme demonstrei no relatório, deveria ser apto a explicar as divergências que a fiscalização apurou, nº entanto, estendendo a análise para os períodos deste auto de infração considerando o raciocínio apresentado pela interessada no exemplo, não foi possível justificar as diferenças com base nº raciocínio utilizado pela fiscalizada. Sendo assim, entendo que a interessada não foi capaz de comprovar o erro na autuação do fiscal, de modo que considero que a fiscalização atuou de forma correta ao utilizar a planilha fiscal que representava os documentos fiscais detalhadamente.

2.3.2 - Bens e serviços

2.3.2.1 – Material de embalagem: caixas de papelão, papelão, fitas adesivas, fitas dupla face, sacos de tecido, pallets, pallets descartáveis

A Recorrente defende a reversão das glosas relativas a material de embalagem - caixas de papelão, papelão, fitas adesivas, fitas dupla face, sacos de tecido, pallets, pallets descartáveis - argumenta tratar-se de itens essenciais para o transporte dos livros, materiais didáticos e materiais gráficos por ela fabricados, pois garantem a integridade das mercadorias produzidas e vendidas no transporte e entrega aos respectivos destinatários, evitando que sejam danificadas, amassadas ou molhadas.

A DRJ manteve as glosas sob o argumento de que tais itens participam em momento posterior ao processo produtivo, e fogem do conceito de insumo para os fins previstos no inciso I, do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. De acordo com a interpretação dada pelo Parecer Normativo Cosit nº 05/2018 (em consonância com o julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR pelo Superior Tribunal de Justiça), não se pode admitir a apropriação de créditos sobre gastos com produtos acabados, visto que tais dispêndios relacionam-se com etapas posteriores à finalização do processo produtivo.

Contudo, razão assiste a Recorrente, como bem demonstrado no Relatório de Descrição dos Processos Produtivos por ela apresentado, as caixas de papelão, papelão, fitas adesivas, fitas dupla face, sacos de tecido, pallets, pallets descartáveis utilizados para o manuseio e transporte dos produtos acabados, por preenchidos os requisitos da essencialidade ou relevância para o processo produtivo, ensejam o direito à tomada do crédito das contribuições.

Nesse sentido, este E. CARF já se manifestou a saber:

Número do processo: 10783.903323/2012-92

Turma: Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção

Câmara: Terceira Câmara

Seção: Terceira Seção De Julgamento

Data da sessão: Mon Dec 16 00:00:00 UTC 2019

Data da publicação: Mon Mar 09 00:00:00 UTC 2020

Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. 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 estocado e chegar ao consumidor em perfeitas condições, são considerados insumos de produção e, nessa condição, geram créditos básicos das referidas contribuições.

Número da decisão: 3302-007.869 Decisão: Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do

voto do relator. O julgamento deste processo seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, aplicando-se o decidido no julgamento do processo 10783.903310/2012-13, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado. (documento assinado digitalmente) Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente e Relator Participaram do julgamento os conselheiros: Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente), Corintho Oliveira Machado, Walker Araujo, Vinícius Guimarães, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad e Denise Madalena Green.

Nome do relator: GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO

XX

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/04/2018 a 30/06/2018

(...)

DESPESAS COM ARMAZENAGEM DE PRODUTOS ACABADOS. AQUISIÇÃO DE PALLETS, SERVIÇOS DE REFORMA, REMESSA PARA CONCERTO E RETORNO. CRÉDITO RECONHECIDO.

Considerando a natureza da **atividade desempenhada pela contribuinte, sujeita a inúmeros regulamentos do Ministério da Agricultura e Pecuária e da Agência Nacional de Vigilância Sanitária**, e dada a necessidade de contratação de armazéns com terceiros para depósito das mercadorias inacabadas ou acabadas os custos são dedutíveis a teor do artigo 3º das leis das contribuições. Da mesma forma em relação os gastos com aquisição de **pallets** e sua reforma, uma vez que **preservam a integridade das embalagens e a qualidade das mercadorias no deslocamento, armazenamento, empilhamento e proteção dos produtos alimentícios**. (Acórdão nº 3101-002.642, rel. Sabrina Coutinho Barbosa, j. 23/07/2024 – g.n.)

XX

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006

(...)

EMBALAGENS PARA TRANSPORTE. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

As despesas incorridas com **materiais de embalagens e pallets**, para **proteção e conservação da integridade de produtos alimentícios** durante o transporte, enquadram-se no conceito de insumos fixado 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. (Acórdão nº 9303-016.028, rel. Vinicius Guimarães, j. 08/10/2024 – g.n.)

XX

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Ano-calendário: 2012

(...)

PALETES. CRÉDITOS. DESCONTO. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com pallets utilizados como embalagens enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR. Assim, **os pallets como embalagem utilizados para o manuseio e transporte dos produtos acabados, por preenchidos os requisitos da essencialidade ou relevância para o processo produtivo, enseja o direito à tomada do crédito das contribuições.** (Acórdão nº 3202-001.851, rel. Juciléia de Souza Lima, j. 23/07/2024 – g.n.)

[...]

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

Período de apuração: 01/04/2016 a 30/06/2016

(...)

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. EMBALAGEM PARA TRANSPORTE. POSSIBILIDADE.

Tratando-se de **bens utilizados no transporte dos produtos** (as chamadas **big bags**), **essenciais à sua conservação, manuseio, transporte e guarda**, há direito ao desconto de crédito das contribuições não cumulativas, tanto na condição de insumos, quando como elementos inerentes à armazenagem. (Acórdão 3201-010.852, rel. Hécio Lafetá Reis, j. 22/08/2023 – g.n.)

Assim, revento as glosas.

2.3.2.2 - Ferramentas - alicates, brocas, chave de fenda

Sustenta a Recorrente a reversão da glosa por ser indústria gráfica de grande porte e utilizar tais ferramentas na manutenção de seus equipamentos e máquinas.

No entanto, para que haja o direito de apropriação dos créditos de PIS e COFINS sobre despesas de manutenção de máquinas e equipamentos, a empresa precisa demonstrar que tais despesas estão diretamente ligadas ao processo de produção ou à atividade da empresa. Ou seja, o gasto com manutenção deve ser essencial para a atividade produtiva ou prestação de serviços.

Da detida análise dos autos, constata-se não constar do Relatório de Descrição dos Processos Produtivos Gráfica Posigraf, tampouco dos documentos e planilhas acostada aos autos

comprovação de que os alicates, brocas e chave de fenda efetivamente são utilizados na manutenção das máquinas e equipamentos.

Sendo assim, mantenho as glosas.

2.3.2.3 - Itens de segurança colaboradores (EPI).

Defende a Recorrente a reversão das glosas relativas aos itens de segurança de seus colaboradores (EPI) cuja essencialidade está vinculada à atividade da Recorrente, que é indústria gráfica de grande porte.

A DRJ entendeu que as alegações genéricas não têm o condão de alterar o resultado do procedimento fiscal, devendo serem apresentados na impugnação/manifestação de inconformidade os motivos de fato e de direito, os documentos e provas que a impugnante possua e que possam influir na solução do litígio. Concluiu não haver razões de alteração do trabalho fiscal.

Me alinho aos argumentos apresentados pela Recorrente, pois, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda, e nesse sentido enquadrando-se os Equipamentos de Proteção Individual - EPI, exigidos por imposição legal.

Nesse sentido este E. Conselho tem se manifestado, destaque-se algumas decisões:

Número do processo: 11080.004411/2007-22

Turma: 3ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Câmara: 3ª SEÇÃO

Seção: Câmara Superior de Recursos Fiscais

Data da sessão: Wed Jan 22 00:00:00 UTC 2020

Data da publicação: Wed Mar 11 00:00:00 UTC 2020

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

Período de apuração: 01/06/2004 a 31/12/2004

CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. OBSERVÂNCIA DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU DA RELEVÂNCIA. Conforme decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, interpretado pelo Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda,

enquadrando-se aí os Equipamentos de Proteção Individual - EPI, exigidos por imposição legal, e os serviços de manutenção de software circunscritos ao processo produtivo.

Numero da decisão: 9303-009.973 Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial para reconhecer o crédito de EPI - Equipamento de Proteção Individual. (documento assinado digitalmente) Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício e relator Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Walker Araújo (suplente convocado), Vanessa Marini Ceconello, Rodrigo da Costa Pôssas. Ausente a conselheira Érika Costa Camargos Autran.

Nome do relator: RODRIGO DA COSTA POSSAS 10050136

XX

Numero do processo: 10675.901639/2011-96

Turma: 3ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Câmara: 3ª SEÇÃO Seção: Câmara Superior de Recursos Fiscais

Data da sessão: Thu Jul 20 00:00:00 UTC 2023

Data da publicação: Thu Aug 24 00:00:00 UTC 2023

Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Ano-calendário: 2007 CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. OBSERVÂNCIA DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU DA RELEVÂNCIA.

Conforme decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, interpretado pelo Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda. Pela essencialidade desempenhada no processo produtivo do contribuinte, indústria alimentícia, deve ser reconhecido o direito ao crédito das contribuições para o PIS/COFINS não-cumulativos dos gastos referentes a aquisições de EPIs, exames laboratoriais/controles de qualidade e licenças de softwares utilizados nas câmaras frias dos frigoríficos.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS NÃO ONERADOS. BOVINOS (MATÉRIA PRIMA). AQUISIÇÃO PF E COOPERATIVAS. É possível o aproveitamento de créditos sobre os serviços de fretes utilizados na aquisição de insumos não onerados pelas contribuições ao PIS/COFINS não cumulativos, desde que tais serviços sejam tributados.

Numero da decisão: 9303-014.204 Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento. (documento assinado digitalmente) Liziane Angelotti Meira- Presidente em exercício (documento assinado digitalmente) Vinícius Guimarães - Relator Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Tatiana Midori Migiyama, Vinicius Guimaraes, Semiramis de Oliveira Duro, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Erika Costa Camargos Autran, Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Nome do relator: VINICIUS GUIMARAES

Entretanto, no caso dos autos, além da Recorrente não informar quais são os equipamentos utilizados como itens de segurança de seus empregados, na planilha de glosas mantidas não constam itens dessa natureza.

Dessa maneira, de fato não há glosa a ser revertida.

3. Frete

3.1 Frete de remessas para industrialização

A Recorrente contesta a manutenção da referida glosa pela DRJ em síntese nos seguintes termos:

Ficam impugnadas as glosas de créditos sobre fretes de remessas para industrialização, por ser incontroverso no processo que a Recorrente presta serviços de industrialização/impressão gráfica para terceiros, sendo inclusive esse o motivo da reclassificação de parte das suas receitas e dos respectivos créditos de PIS e COFINS.

Os créditos de fretes relacionados aos CFOPs de remessa e retorno de industrialização, quaisquer que sejam as suas modalidades (por encomenda, por conta e ordem, devolução etc.) devem ser reconhecidos e restabelecidos, por atenderem aos critérios de essencialidade e relevância já amplamente reconhecidos no âmbito da própria RFB, do CARF e do Poder Judiciário, a exemplo do acórdão a seguir:

Número do processo: 10665.907223/2011-09 Turma: Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Terceira Seção Câmara: Quarta Câmara Seção: Terceira Seção De Julgamento Data da sessão: Mon Aug 27 00:00:00 UTC 2018 Data da publicação: Mon Oct 29 00:00:00 UTC 2018 Ementa: Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração:

01/10/2008 a 31/12/2008 PIS. CREDITAMENTO. FRETE. CONCEITO DE INSUMOS COM BASE NO CRITÉRIO DE ESSENCIALIDADE.

Os gastos com fretes no retorno de mercadorias remetidas para industrialização por encomenda, e na transferência de insumos e de produtos em elaboração da filial para a matriz, geram direito ao crédito de PIS na sistemática não-cumulativa, pois são essenciais ao processo produtivo da Recorrente. Os gastos com fretes na transferência de produtos acabados da filial para a matriz não geram direito ao crédito de PIS, pois são gastos incorridos após o encerramento do processo produtivo da Recorrente e não são fretes em operações de venda. PIS.

CRÉDITO PRESUMIDO. ART. 8º DA LEI Nº 10.925/2004. FRETE. As pessoas jurídicas que produzam as mercadorias de origem animal ou vegetal especificadas no art. 8º da Lei nº 10.925/2004, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir de PIS crédito presumido calculado sobre bens e serviços utilizados como insumo, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. Os gastos com frete na compra destes bens devem ser adicionados ao seu custo de aquisição e seguir a mesma metodologia de apuração. PIS.

CREDITAMENTO. FRETE. CUSTO DE AQUISIÇÃO DO ADQUIRENTE NÃO REPASSADO AO FORNECEDOR. O frete, como modalidade de custo de aquisição para o adquirente, apenas gerará crédito quando não repassado aos fornecedores da contribuinte.

Número da decisão: 3401-005.249 Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, em dar parcial provimento ao recurso, da seguinte forma: (a) por unanimidade de votos, para reconhecer o crédito sobre (a1)fretes no retorno de mercadoria remetida para industrialização por encomenda; (a2) fretes na transferência de insumo da filial para a matriz; e (a3) frete na transferência de produto em elaboração da filial para a matriz; (b) por unanimidade de votos, para afastar o direito de crédito integral em relação a "fretes em transferências não identificadas -

Transferências de Embalagens da matriz para a filial", a "fretes relativos a outras entradas, remessas e transferências não anteriormente descritas", e a "despesas com reajustes de fretes (20%)", mantendo a decisão de piso; e (c) por maioria de votos, vencidos os Cons. Lázaro Antonio Souza Soares, Mara Cristina Sifuentes e Marcos Roberto da Silva, para reconhecer o crédito em relação a serviços que foram tributados (fretes de compras, fretes na aquisição de insumos importados, e fretes relativos a bens sujeitos a alíquota zero e com suspensão). O Cons. Tiago Guerra Machado votou ainda pelo provimento a créditos de fretes na transferência de produtos acabados da filial para a matriz, sendo vencido pelo posicionamento dos demais conselheiros.

Nome do relator: ROSALDO TREVISAN

Segundo a fiscalização, as glosas foram realizadas por não terem sido apresentados os destinatários das mercadorias.

Nesse sentido, como bem destacado pela DRJ, quanto aos conhecimentos de transporte, por terem vinculação à uma aquisição seria necessário identificar o que foi transportado para que fosse possível reconhecer, ou não, o direito a crédito.

De fato, da análise da documentação acostada aos autos não é possível identificar o destinatário dos produtos. Ainda que a aquisição seja realizada pela interessada, há necessidade de se ter a informação acerca do destinatário. Também não é possível fazer uma vinculação com os produtos/mercadorias transportados, de modo que não é possível identificar não só o tipo de crédito, mas saber se ele efetivamente poderia ser utilizado.

Dessa maneira, as glosas devem ser mantidas.

3.2 Frete em operações de entrada não tributadas

A DRJ justifica a manutenção das glosas nos seguintes termos:

Verifiquei que na planilha de Frete CFOP há três operações decorrentes de fretes na entrada (Fretes sobre Compras), conforme abaixo destaquei, no entanto, é possível verificar que tais operações de aquisição/entrada de produtos/mercadorias não foram tributadas ou não se trata de compra ou venda de produtos/mercadorias e, sendo assim, não geram direito a crédito. Não há de se considerar o argumento da fiscalizada de que o direito a crédito independe da operação que lhe é subjacente no caso da aquisição/entrada de mercadorias, pois não há respaldo legal para tal afirmação.

A vedação de apropriação de créditos da Contribuição PIS /Pasep e COFINS em relação a bens e serviços adquiridos em operações não sujeitas à incidência ou sujeitas à incidência com alíquota zero ou com suspensão dessa contribuição, independentemente da destinação dada aos bens ou serviços adquiridos tem entendimento firmado no Parecer Normativo Co sit nº 5/2018: (...)

Como visto, tal questão está expressamente mencionada no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5/2018, Capítulo 13, itens 159 a 162, acima transcritos. Com base nestas normas, e considerando ainda os entendimentos já manifestados pela Cosit acerca da apuração de crédito de não cumulatividade (Solução de Consulta nº 99086/2017), vê-se que a RFB sempre considerou, no caso da aquisição de insumos no mercado interno, que a base de cálculo do crédito corresponde ao custo de aquisição do produto, aí incluindo-se as despesas a ele vinculadas (transporte, seguro, manuseio etc.). Assim, não se considera, por exemplo, a despesa com frete, nessa hipótese, como serviço gerador de crédito independente do produto adquirido, mas, ao contrário, sempre a ele vinculado, uma vez que tal serviço, ou qualquer outra despesa integrante do custo de aquisição, não se

caracteriza como "serviço utilizado como insumo", visto que não são aplicados no processo produtivo, mas apenas são necessários para que o insumo chegue até a instalação onde será utilizado no processo produtivo. Tal entendimento é anterior ao julgamento efetuado pelo STJ e, conforme comprovam os textos normativos acima, não foi alterado em decorrência deste julgamento.

Na verdade, como já dito, tais despesas nunca foram, de forma independente, geradoras de crédito, pois jamais foram entendidas como serviços utilizados como insumos, mas tão-somente serviços necessários à entrega do insumo na unidade produtora. O conceito de "serviço utilizado como insumo" contido nas Leis n's 10.637/2002 e 10.833/2003 está relacionado ao processo produtivo, e essa delimitação na análise do crédito está clara no julgamento do STJ, assim como no Parecer Normativo COSIT/RFB n° 5/2018, conforme trechos acima transcritos.

A Recorrente contesta a manutenção da referida glosa pela DRJ em síntese:

A vedação ao crédito aplicada pela DRJ está em confronto com a jurisprudência que se firmou no STJ, no julgamento do RESP 1.221.170/PR, e com a própria jurisprudência do CARF, que admite o creditamento de PIS e COFINS sobre fretes, mesmo quando os insumos transportados não forem tributados:

Número do processo: 10660.901099/2018-86 Turma: Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Terceira Seção Câmara: Quarta Câmara Seção: Terceira Seção De Julgamento Data da sessão: Tue Sep 27 00:00:00 UTC 2022 Data da publicação: Fri Nov 25 00:00:00 UTC 2022 Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Ano-calendário: 2016 MATÉRIAS NÃO IMPUGNADAS. PRECLUSÃO CONSUMATIVA. A matéria não impugnada torna-se definitiva quando não demonstrado o contrário na fase recursal, em virtude da incidência da preclusão consumativa 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.

FRETES DE INSUMOS NÃO TRIBUTADOS. CRÉDITO. POSSIBILIDADE Os fretes pagos na aquisição de insumos integram o custo dos referidos insumos e são apropriáveis no regime da não cumulatividade do PIS e da COFINS, ainda que o insumo adquirido não tenha sido onerado pelas contribuições.

COOPERATIVAS AGRÍCOLAS. BASE DE CÁLCULO. Restando demonstrado pelo fisco, a partir da contabilidade mantida pela cooperativa, a parcela efetivamente sujeita à tributação, deve prosperar o lançamento.

Número da decisão: 3401-010.638 Decisão: Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para

afastar a glosa sobre: 1 - fretes de compras para transporte de produtos não tributados. 2 - gastos com Embalagem Transporte/Acondicionamento. Vencido o conselheiro Marcos Antônio Borges no item 1. Votaram pelas conclusões Oswaldo Gonçalves de Castro Neto e Marcos Antônio Borges no item 2. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3401-010.631, de 27 de setembro de 2022, prolatado no julgamento do processo 10660.901104/2018-51, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Nome do relator: Carolina Machado Freire Martins Número do processo: 10925.909160/2011-17 Turma: Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Terceira Seção Câmara: Quarta Câmara Seção: Terceira Seção De Julgamento Data da sessão: Thu Mar 23 00:00:00 UTC 2023 Data da publicação: Wed Jul 12 00:00:00 UTC 2023 Ementa: ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006 (—)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006 (—) CRÉDITO REGIME NÃO CUMULATIVO. FRETES NA AQUISIÇÃO PRODUTOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. Possibilidade de uso de créditos das contribuições para o PIS/PASEP não cumulativo decorrente de fretes na aquisição de produtos/serviços tributados à alíquota zero. Créditos de natureza autônoma, sem qualquer vínculo com o tratamento tributário dado a carga transportada. (...)

Numero da decisão: 3402-010.302 Os julgados citados acima confirmam a autonomia dos créditos sobre fretes em relação às mercadorias e insumos transportados, o que impõe a reversão das glosas impostas pelo acórdão recorrido, inclusive as tratadas adiante, para cada uma dos CFOPs.

Em relação a matéria, importa ressaltar que a partir do momento que se nota a relevância e essencialidade do frete no processo produtivo do adquirente, por transportar insumos, tem-se a confirmação de que este serviço se caracteriza também como insumo, independentemente da forma de tributação do que se transporta.

Daí porque, cabe ao contribuinte, a partir desta constatação, verificar somente se o serviço realizado de transporte está sujeito ao pagamento de tais contribuições e, por conseguinte, apurar o montante do crédito nos moldes da legislação.

Bem por isso, o fato de a mercadoria ou insumo não ser tributada, ter alíquota reduzida ou majorada, ou suspensão, ou mesmo estar regido por situações de crédito presumido, não implica na impossibilidade do crédito ou mesmo alteração da apuração do montante.

Como bem destacado pelo Recorrente, neste E. Conselho, o tema não é novo, sendo possível citar de forma exemplificativa decisão reconhecendo o direito ao crédito do frete, dada a sua natureza autônoma:

CARF, 3ª Seção, Ac. 3401-011.736, j. 27/06/2023. Cf. CARF, 3ª Seção, Ac. 3401-010.662, j. 27/09/2022

"FRETES COMPRAS PRODUTOS NÃO TRIBUTADOS. POSSIBILIDADE. Os fretes pagos na aquisição de produtos integram o custo dos referidos insumos e são apropriáveis no regime da não cumulatividade do PIS e da Cofins, ainda que o produto adquirido não tenha sido onerado pelas contribuições. Trata-se de operação autônoma, paga à transportadora, na sistemática de incidência da não-cumulatividade. Sendo os regimes de incidência distintos, do produto (combustível) e do frete (transporte), permanece o direito ao crédito referente ao frete pago".

Ademais, trata-se de matéria sumulada por este Conselho, a saber:

Súmula CARF nº 188

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

É permitido o aproveitamento de créditos sobre as despesas com serviços de fretes na aquisição de insumos não onerados pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins não cumulativas, desde que tais serviços, registrados de forma autônoma em relação aos insumos adquiridos, tenham sido efetivamente tributados pelas referidas contribuições.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.478; 9303-014.428; 9303-014.348

Dessa maneira, revento as glosas efetuadas.

3.3 Frete - Operações de Industrialização Realizadas por Encomenda (CFOP 6125/6925):

Segundo a DRJ, a Recorrente não tem direito ao crédito sobre fretes em tais operações, porque os produtos que resultam da atividade de industrialização por encomenda não são de sua propriedade e, por isso, a operação subjacente não se caracteriza como uma venda.

Já a Recorrente argumenta que:

Vale ressaltar que o presente processo foi originado de uma auditoria de créditos no Processo/dossiê nº 13033.556170/2021-41, que adotou uma classificação incorreta das atividades da Recorrente, como mera revendedora ou editora de livros, desconsiderando a sua atividade principal, de indústria gráfica.

A correta compreensão da natureza das atividades desenvolvidas pela Recorrente - que, repita-se, não são de revenda nem exclusivamente de serviços de edição - é indispensável para a aferição da essencialidade e relevância dos bens e serviços adquiridos como insumos e dos respectivos fretes, a fim de afastar as glosas indevidas, aqui impugnadas.

Considerando que a Recorrente é uma indústria gráfica e não revendedora de livros, os fretes relativos a operações de industrialização por encomenda (CFOP 6125/ 6925), inclusive os fretes intramunicipais, são nitidamente vinculados à sua atividade principal e às receitas tributadas pelo PIS e COFINS, atendendo aos critérios de essencialidade e relevância.

Por isso, requer-se o provimento deste recurso, para reverter tais glosas, já que fundadas nas premissas de que não seriam "transporte na operação de venda" e se referem a produto acabado.

Contudo, em que pese as atividades desenvolvidas pela Recorrente, tais despesas não foram contempladas entre os itens passíveis de creditamento, conforme definido no artigo 3º das Lei 10.637/2002 e 10.833/2003, bem como, não se enquadram no conceito de insumo a luz do Parecer Cosit/RFB nº 5, de 17/12/2018.

Portanto, as glosas devem ser mantidas.

3.3 Frete Operações de Remessa de Mercadoria ou Bem para Conserto (CFOP 5915/6915)

A Recorrente contesta a manutenção das glosas, nos seguintes termos:

Primeiramente, a Recorrente impugna a obrigatoriedade de ativar os fretes na remessa de bens e mercadorias para conserto e submetê-los à mesma regra de apropriação dos créditos sobre os bens em si, pois não foi evidenciado que o conserto ou reparo resultará em aumento da vida útil do bem.

Mesmo que fosse mantida a exigência da DRJ, de registro dos custos com fretes para conserto e reparo de bens no ativo da Recorrente, para efeito de apropriação de créditos de PIS e COFINS, eventual equívoco na escrituração não impede a autoridade julgadora de reconhecê-los, nem impõe a retificação das declarações pertinentes como condição para a sua apropriação, aplicando-se o mesmo

entendimento do CARF a propósito dos créditos extemporâneos, para reformar o acórdão neste ponto.

Depreende-se da análise dos autos e nos termos da legislação que disciplina as Contribuições para o PIS e Cofins, razão não assistir a Recorrente e por entender que a decisão proferida pela instância *a quo* seguiu o rumo correto, utilizo suas razões de decidir como se minha fossem, nos termos do §12º do art. 114 do RICARF, in verbis:

Importante esclarecer que os dispêndios (inclusive fretes) com conserto, manutenção e reparo são passíveis de creditamento ou não a depender da função do bem consertado, mantido ou reparado na empresa. Portanto, o reconhecimento de qualquer direito creditório vinculado a tais despesas somente pode ocorrer mediante apresentação de documentos que evidenciem sua utilização no processo produtivo. Assim, no mínimo, devem ser apresentadas as notas fiscais relativas aos serviços tomados, nas quais conste a descrição do bem.

Segundo se verifica, por meio da planilha de Glosas-CFOP, o tomador do serviço foi a interessada e, segundo as descrições da mercadoria/serviço, bem como Laudo do Processo Produtivo de fls. 26698 a 26737, verifica-se que se trata de bens que fazem parte do produtivo.

(...)

Por meio das notas fiscais de aquisição dos bens transportados, verifiquei que esses bens, considerando os valores unitários, estão ou deveriam estar apropriados ao ativo imobilizado da interessada e, sendo assim, a possibilidade de apuração dos créditos associados a esses bens possuem sistemática própria de apuração, considerando a depreciação a que estão submetidos. A seguir trago excerto das notas fiscais, relacionando os bens.

(...)

Concluo que a interessada se creditou de valores referentes a fretes sobre a remessa para conserto, sem considerar que a apropriação do custo da manutenção deveria ser feita ao valor bem do ativo imobilizado que, posteriormente, seria ativado. Desta forma, a possibilidade de calcular o crédito é possível, desde que o valor integre o custo de aquisição e seja depreciado da mesma forma que o bem o que não ocorreu no caso concreto.

Entendo que não cabe a essa julgadora fazer a apropriação intempestivamente, pois é uma operação que exige a correta contabilização e retificação das declarações pertinentes, bem como a demonstração do regime a que pretende submeter a utilização do crédito que deve ser uma escolha do contribuinte.

Assim, mantenho a glosa dos valores conforme o procedimento fiscal.

3.4 Fretes de Operações de Remessa de Amostra Grátis (CFOP 5911/6911) e Exposição/Feira (CFOP 6914)

Aduz a Recorrente que:

Em relação a este item, mais uma vez, o acórdão da DRJ adota entendimento excessivamente restritivo do direito a créditos de PIS e COFINS, em confronto com a decisão do STJ no RESP 1.221.170/ PR e desconsiderando as atividades da Recorrente, para limitar os créditos de fretes apenas às operações de vendas de mercadorias, como se a remessa de amostras para feiras e exposições não fosse essencial nem relevante para uma indústria gráfica, que precisa mostrar seus produtos para potenciais clientes, inclusive concedendo-lhe amostras grátis ou brindes. Ficam impugnadas tais glosas, por se referirem a fretes em operações essenciais.

Em que pese as atividades desenvolvidas pela Recorrente, tais despesas não foram contempladas entre os itens passíveis de creditamento, conforme definido no artigo 3º das Lei 10.637/2002 e 10.833/2003, bem como, não se enquadram no conceito de insumo a luz do Parecer Cosit/RFB nº 5, de 17/12/2018.

Assim, mantenho as glosas.

3.5 Fretes de Outras Saídas de Mercadorias ou Prestação de Serviços não especificados (CFOP 5949/6949)

Alega a Recorrente:

Na planilha de glosas de créditos de Insumos-Fretes-CFOP, identificam-se créditos de fretes no transporte de catálogos (Freso, Lebes, Martinello Rede, Farmácias Indiana Condor Páscoa, MiniPreço, Imperatriz Atacadão), livros - "Araribá Mais História e Ciências", "Cadernos do aluno" de Língua Portuguesa, Ciências, Matemática, "Dia a Dia com Esperança" -, folhetos - Boticário PRM Mães, Boticário PRM Black Week, entre outros.

Os dados da referida planilha revelam que os fretes são relativos a materiais gráficos produzidos pela Recorrente, como parte da sua atividade industrial e, por isso, dão direito ao crédito de PIS e COFINS, ainda que o CFOP não seja de venda.

Mais uma vez, a manutenção da glosa pela DRJ demonstra interpretação restritiva, não compatível com as atividades da Recorrente, com a decisão do STJ no RESP 1.221.170/PR e com a orientação desse CARF a respeito do assunto, devendo ser provido o recurso também quanto a este item, para a reversão das glosas.

No caso em análise, como não constam dos autos a efetiva natureza das operações ou seja, tais remessas não referem-se a operações de venda, tampouco é possível constatar se enquadram-se no conceito de insumo a luz do Parecer Cosit/RFB nº 5, de 17/12/2018, as glosas devem ser mantidas.

4. Conclusão

Diante todo o exposto, nego provimento ao Recurso de Ofício, dou provimento parcial ao Recurso Voluntário para reverter as glosas relativas a:

(i) despesas com o aluguel do imóvel situado a Rua Pedro Gusso, no 1.640, bairro CIC, na cidade de Curitiba, Estado do Paraná, de propriedade da empresa Positivo Administradora de Bens Ltda.;

(ii) material de embalagem - caixas de papelão, papelão, fitas adesivas, fitas dupla face, sacos de tecido, pallets, pallets descartáveis;

(iii) créditos extemporâneos;

(iv) frete em operações de entrada não tributada.

Assinado Digitalmente

Flávia Sales Campos Vale

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Hércio Lafetá Reis, redator designado.

Tendo sido designado para redigir o voto vencedor em relação à matéria “aproveitamento de créditos extemporâneos”, passo, na sequência, a expor o entendimento prevalente na turma de julgamento.

Antes de se adentrar a matéria, destaca-se a mudança de entendimento deste conselheiro acerca do direito de desconto de créditos extemporâneos das contribuições PIS/Cofins não cumulativas sem a retificação prévia do Dacon.

Até então, o presente relator vinha decidindo no sentido de reconhecer o direito ao desconto extemporâneo de créditos sem prévia retificação do Dacon, permitindo-se, ainda, o ressarcimento na hipótese de haver saldo credor ao final do período de apuração, com fundamento no § 4º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, dispositivo esse que estipula, sem qualquer

restrição explícita, que o crédito pode ser aproveitado extemporaneamente. De acordo com esse entendimento, mesmo estando a Receita Federal autorizada a delimitar algumas regras relativas a obrigações acessórias, para viabilizar tanto o exercício do direito pelo contribuinte, quanto a realização de auditorias ou de outras ações de interesse fiscal, havendo comprovação inequívoca do interessado de que um crédito apurado em período anterior não foi aproveitado em períodos subsequentes, tal pleito encontrava respaldo na lei, razão pela qual se reconhecia o direito ao respectivo ressarcimento.

Após estudos mais aprofundados acerca da matéria, concluiu-se que, tendo-se em conta o comando presente no art. 74, § 14, da Lei nº 9.430/1996,¹ há, ainda, a questão relativa à obrigatoriedade dos contribuintes de apresentação de obrigações acessórias definidas pelo órgão fazendário, nos termos consignados nos artigos 113 e 115 do Código Tributário Nacional (CTN).²

Essa “virada interpretativa” foi muito influenciada pela releitura recente de artigo da autoria deste mesmo relator intitulado “A autonomia relativa da obrigação tributária acessória em relação à obrigação tributária principal”, publicado em maio de 2014 no volume 224 da Revista Dialética de Direito Tributário, páginas 92 a 104, do qual peço vênica para reproduzir alguns excertos:

2. A obrigação tributária acessória

A obrigação tributária acessória é aquela que se destina a munir as Administrações tributárias das informações necessárias ao bom desempenho de seu poder-dever de arrecadar e fiscalizar. É obrigação em sentido lato, tendo por objetivo o controle por parte do Fisco dos fatos de interesse da fiscalização e da arrecadação.

Nos termos do art. 115 do CTN, “[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.” Na obrigação acessória, as prestações positivas a que se refere o § 2º do art. 113 do CTN

¹ Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (...)

§ 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.

² 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.

compreendem um fazer, um não fazer ou um tolerar, como, exemplificativamente, “(a) emitir uma nota fiscal, escriturar um livro, inscrever-se no cadastro de contribuintes (fazer); (b) não receber mercadorias desacompanhadas da documentação legalmente exigida (não fazer); e (c) admitir o exame de livros e documentos pelo fiscal (tolerar)”.³

(...)

A Administração tributária necessita de mecanismos de verificação da ocorrência dos fatos geradores e de mensuração de seus efeitos, sem os quais “a norma deixa de ter eficácia, pois o Estado, como sujeito ativo da relação tributária”, sem os chamados deveres instrumentais, “jamais exigirá a prestação devida”.⁴

(...)

Nada obstante o caráter instrumental da obrigação tributária acessória, cuja razão de existir repousa no contexto da obrigação tributária principal, a sua normatividade, ainda que decorrente do necessário controle da obrigação principal, se opera autonomamente em relação à norma de instituição do tributo.

(...)

3. A fonte normativa da obrigação tributária acessória

Dispõem a Constituição Federal e o CTN que nenhum tributo poderá ser exigido ou aumentado sem lei que o estabeleça. Trata-se do princípio constitucional da legalidade (art. 5º, inciso II), que, em Direito Tributário, foi reforçado no art. 150, inciso I, da Constituição Federal, e no art. 97, inciso I, do CTN, configurando-se no que veio a ser conhecido como princípio da “legalidade estrita”.

Uma vez que o tributo se torna exigível a partir da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, conclui-se que esta, nos termos claramente estipulados pelo artigo 114 do CTN, tem origem na lei e dela extrai seu fundamento de validade.

Para a obrigação tributária acessória, o art. 113, § 2º, do CTN expressamente definiu que ela decorre da legislação tributária, termo esse que alcança, além das leis formalmente promulgadas, “os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes” (art. 96 do CTN).

As normas complementares a que se refere o dispositivo supra abarcam (i) os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, (ii) as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa, (iii) as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades

³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 24 ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 124.

⁴ MÂNICA, Fernando Borges. **Terceiro setor e imunidade tributária: teoria e prática**. Belo Horizonte: Fórum, 2005, p. 83.

administrativas e (iv) os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios (art. 100 do CTN).

(...)

A nosso ver, além da disciplina do art. 113, § 2º, suprarreferenciado, **o CTN, em seu art. 97, inciso III, restringe o alcance do princípio da legalidade estrita à obrigação tributária principal, em razão do que se conclui pela possibilidade de normatização da obrigação acessória por meio da legislação tributária, genericamente considerada, nos termos definidos pelo mesmo código.**

Merece destaque o fato de que a obrigação acessória tem como fundamento primário a lei instituidora do tributo, pois **qualquer dever de prestar informação no interesse da arrecadação ou da fiscalização tem como fonte mediata a tributação**, não se podendo acolher exigências desarrazoadas para além do controle necessário da obrigação tributária principal.

(...)

As obrigações acessórias são “deveres formais, inerentes à regulamentação das questões operacionais relativas à tributação”, não havendo, em regra, “a necessidade de lei em sentido estrito para o estabelecimento de cada obrigação acessória”.⁵

(...)

A maior amplitude de fontes normativas para a instituição de obrigações acessórias, nos termos fixados pelo CTN, permite à Administração tributária uma maior autonomia na efetivação do acompanhamento fiscal, sem a qual a sua atuação, que se requer eficiente,⁶ seria dificultada, dada a dinamicidade da vida contemporânea a exigir constantes adaptações nos procedimentos fiscais de controle para fazer frente às intercorrentes inovações técnico-organizacionais.

Como os contornos básicos da obrigação tributária acessória são extraídos, primariamente, da lei instituidora da obrigação tributária principal, ou de outra lei específica, **caberá aos decretos e às normas complementares a delimitação de questões técnicas e objetivas, como a periodicidade de seu cumprimento, os prazos, a especificação pormenorizada dos dados requeridos, a forma de apresentação etc.**

Valendo-se dos termos utilizados por Hugo de Brito Machado, tem-se que a obrigação tributária acessória é um “dever de natureza meramente instrumental, que apenas indiretamente decorre da lei”.⁷

⁵ PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: constituição e código tributário nacional à luz da doutrina e da jurisprudência**. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado/ESMAFE, 2008, p. 880.

⁶ Nos termos do art. 37, *caput*, da Constituição Federal.

⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Obrigação tributária acessória e abuso do poder-dever de fiscalizar. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 24, pp. 61-67, set. 1997, p. 62.

A 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ) já decidiu que as obrigações acessórias ou deveres instrumentais podem ser disciplinados pela “legislação tributária em sentido lato”, termo esse que abrange os decretos e as normas complementares “vinculados à lei da qual dependem”.⁸

Nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 1999, a Secretaria da Receita Federal do Brasil encontra-se autorizada a “dispor sobre as obrigações acessórias relativas aos impostos e contribuições por ela administrados, estabelecendo, inclusive, forma, prazo e condições para o seu cumprimento e o respectivo responsável”.

(...)

Não se pode perder de vista que, nos termos do art. 142, caput, e parágrafo único do CTN, **o procedimento administrativo de lançamento do crédito tributário é vinculado e obrigatório**, em razão do quê à autoridade tributária devem ser asseguradas as prerrogativas necessárias ao exercício do seu dever institucional – e não direito subjetivo –, sob pena de responsabilidade funcional, facultando-lhe a utilização de meios lícitos necessários ao seu mister, procedimentos esses que devem ser adequados, necessários e proporcionais ao fim a que se destinam. (destaques nossos)

Dessa forma, havendo a estipulação, na legislação tributária, da obrigação acessória acerca da necessidade de retificação da declaração ou documento equivalente (Dacon, por exemplo) para fins de se validar o desconto de créditos extemporâneos das contribuições não cumulativas, o sujeito passivo não pode se esquivar dessa obrigação, sob pena de dificultar o exercício, por parte da fiscalização, do seu poder-dever de se certificar se os procedimentos adotados pelos contribuintes encontram-se ou não em conformidade as normas jurídicas aplicáveis.

Nesse sentido, encontrando-se o sujeito passivo obrigado a cumprir as obrigações acessórias necessárias à efetividade da atuação da Administração tributária quanto à exigência e à fiscalização dos tributos definidos em lei, vota-se por negar provimento ao Recurso Voluntário nessa matéria.

Assinado Digitalmente

Hélcio Lafetá Reis

Assinado Digitalmente

⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 724.779/RJ. 1ª Turma. Rel. Min. Luiz Fux. **Diário de Justiça**, Brasília, 20 de novembro de 2006.

ACÓRDÃO 3201-012.322 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 17830.729739/2021-60

Hélcio Lafetá Reis