



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19679.721507/2019-74
ACÓRDÃO	3001-002.858 – 3ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de agosto de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	GRID SOLUTIONS TRANSMISSÃO DE ENERGIA LTDA
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2017 a 31/12/2017

CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. APROVEITAMENTO. NÃO COMPROVAÇÃO DE UTILIZAÇÃO EM PERÍODOS ANTERIORES.

Para utilização dos créditos de PIS em períodos diversos ao de apuração, é necessária a comprovação de que os referidos créditos não foram utilizados em períodos anteriores. Não havendo comprovação, tais créditos não devem ser considerados.

CRÉDITO DE INSUMOS ISENTOS, NÃO TRIBUTADOS E ALÍQUOTA ZERO. IMPOSSIBILIDADE.

A legislação do PIS é clara ao esclarecer sobre manutenção de crédito de insumos. Se o insumo foi adquirido com isenção de tributos ou tributo de alíquota zerada, não existe crédito a ser mantido.

CRÉDITO SOBRE FRETE NA COMPRA DE INSUMOS. POSSIBILIDADE.

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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reverter as glosas referentes aos créditos sobre o frete na aquisição de insumos e de produtos intermediários.

Sala de Sessões, em 23 de agosto de 2024.

Assinado Digitalmente

Francisca Elizabeth Barreto – Relatora e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha, Daniel Moreno Castillo, Bernardo Costa Prates Santos, Larissa Cassia Favaro Boldrin, Wilson Antonio de Souza Correa, Francisca Elizabeth Barreto (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Pedido de ressarcimento - PER nº 27436.60409.140818.1.1.18-8086, relativo a créditos de PIS não cumulativo - Mercado Interno, apurados no 4º trimestre de 2017, no valor de R\$ 1.281.062,76.

O crédito foi indeferido e a Interessada apresentou a manifestação de inconformidade, na qual constou seus argumentos.

A 34ª Turma de Julgamento, em análise ao pleito, indeferiu a Manifestação de Inconformidade, principalmente, pelo impedimento contido no artigo 59, da Instrução Normativa RFB nº 1.717, 17 de julho de 2017.

Diante disso, a Interessada solicitou ao Poder Judiciário, via Mandado de Segurança (MS) nº 5001864-58.2021.4.03.6102, o afastamento do citado artigo 59 e, conseqüentemente, o exame do mérito dos referidos pleitos.

O pedido foi deferido e os autos foram encaminhados para a DRJ, por determinação deste Conselho Administrativo Fiscal – Carf, para verificação, nos termos da decisão do MS.

A DRJ acordou em encaminhar os autos à unidade de jurisdição para emissão de novo despacho decisório, sob pena de ocorrer supressão de instância nos julgamentos do litígio.

Após a fiscalização levada a efeito, foi emitido novo Despacho Decisório, deferindo parcialmente o crédito pleiteado, por inconsistências em:

3.1 Aquisição de bens para revenda (créditos 101, 201, 301)

3.1.1. Crédito Extemporâneo

3.1.2. Aquisições realizadas sem incidência de contribuição

3.2 Aquisição de bens utilizados como insumos (créditos 101, 201, 301)

3.2.1. Crédito Extemporâneo

3.3 Aquisição de bens utilizados como insumos (créditos 108, 208, 308)

3.3.1. Crédito Extemporâneo

3.4 Aquisição de serviços utilizados como insumos (créditos 101, 201, 301)

3.4.1 Sem descrição de serviço ou com descrição genérica do bem adquirido

3.4.2 Divergência de CFOPs - Não se trata de serviço

3.5 Armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda

3.5.1 Crédito Extemporâneo

3.5.2 CTE correspondente não encontrado

3.6 Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (crédito com base no valor de aquisição)

3.6.1 Crédito Extemporâneo.

A interessada apresentou manifestação de inconformidade, que foi julgada improcedente, conforme se verifica da ementa do Acórdão nº 108-030.099 – 34ª TURMA/DRJ08 abaixo transcrita:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/10/2017 a 31/12/2017

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. TRATAMENTO.

O aproveitamento de créditos não informados à época própria deve ser precedida da retificação das declarações relativas ao período de competência do crédito até o período em que o crédito está sendo utilizado ou passa a ser objeto de pedido de ressarcimento.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. BENS E SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. VEDAÇÃO.

É vedada a apropriação de créditos 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.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO. DEFINIÇÃO.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp nº 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito desta instância de julgamento.

PEDIDO ELETRÔNICO DE RESSARCIMENTO – PER. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. RETIFICAÇÃO. COMPETÊNCIA.

A DRJ não tem competência para apreciar pedido de retificação de declaração de compensação.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/10/2017 a 31/12/2017

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. VINCULAÇÃO DEPENDENTE DE DISPOSIÇÃO LEGAL EXPRESSA.

Os julgados, mesmo quando administrativos, e a doutrina somente vinculam os julgadores administrativos de Primeira Instância nas situações expressamente previstas nas normas legais.

PEDIDOS DE RESSARCIMENTO. COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

No âmbito específico dos pedidos de restituição, compensação ou ressarcimento, é ônus dos sujeitos passivos requerentes a comprovação da existência do direito creditório.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cientificada em 13/12/2022, a interessada protocolou Recurso Voluntário em 12/01/2023, no qual apresenta defesa para os seguintes itens: 1) Créditos extemporâneos (bens e serviços utilizados como insumos, bens para revenda, fretes e bens incorporados ao ativo imobilizado); 2) Aquisições sem pagamento das contribuições (bens/serviços utilizados como insumos e bens para revenda); 3) Nota Fiscal não encontrada (bens utilizados como insumos); 4) Serviços utilizados como insumo - sem descrição ou com descrição genérica; 5) Serviços utilizados como insumo – divergência de CFOP; 6) Frete: a) Frete - aproveitamento extemporâneo, b) Frete não vinculado a operação de venda e c) Frete com CTe não encontrado; 7) Divergência na base de cálculo em relação aos serviços (insumos) importados; e 8) Erro de cálculo da fiscalização – divergência do montante de crédito deferido.

É o Relatório.

VOTO

Conselheira Francisca Elizabeth Barreto, Relatora.

1. Da competência para julgamento do feito

Com base no artigo 65, do Anexo da Portaria MF nº 1.634, de 2023, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, este colegiado é competente para apreciar este feito.

2. Do conhecimento

O recurso voluntário é tempestivo e atende os requisitos regimentais para a sua admissibilidade, pelo que o conheço.

3. Mérito

Antes de entrar no mérito, a recorrente faz considerações sobre a não-cumulatividade do PIS e da Cofins, sobre o conceito de insumos e sobre seu processo produtivo. A seguir apresenta as questões de mérito, que serão tratadas neste voto sob os mesmos títulos que constam no Recurso Voluntário.

3.1 Créditos extemporâneos (bens e serviços utilizados como insumos, bens para revenda, fretes e bens incorporados ao ativo imobilizado)

Afirma a recorrente que os argumentos apresentados pela fiscalização são insuficientes para afastar seu direito creditório, já que a legislação vigente prevê o aproveitamento do crédito. Ademais, o procedimento indicado pela DRJ (retificação da EFD e DCTF), não está previsto em lei e seria uma inovação em relação aos motivos que a fiscalização efetuou a glosa.

Defende ser certo que, uma vez não efetuado o creditamento da contribuição no período em que foram escriturados os documentos das respectivas operações, o contribuinte poderá fazê-lo extemporaneamente, conforme se vê do §4º, do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 e que o CARF já teria jurisprudência nesse sentido. Assim, pede a reforma do acórdão e reconhecimento da totalidade do crédito.

De fato, o tema dos créditos extemporâneos é recorrente no CARF, e na sua jurisprudência identificamos duas correntes conflitantes, inclusive na Câmara Superior de Recursos Fiscais, quanto aos requisitos que o contribuinte precisa cumprir para o aproveitamento desses créditos. Uma delas é a que entende ser indispensável a retificação de DACTON/EFD e DCTF para o aproveitamento de créditos extemporâneos (v.g. acórdãos 9303-010.080; 9303-011.300 e 9303-013.263). A outra encampa uma posição oposta e entende pela desnecessidade da retificação dos demonstrativos para que os créditos de períodos anteriores sejam aproveitados (v.g. 9303-012.977, 9303006.248 e 9303-009.893).

Saliente-se que mesmo para a corrente que admite a desnecessidade de retificação das declarações, o reconhecimento do crédito extemporâneo depende da comprovação de que o contribuinte que não utilizou o crédito em períodos anteriores e, é claro, que o direito creditório existe. Vejamos:

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

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

[...]

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. APROVEITAMENTO EXTEMPORÂNEO. DESNECESSIDADE DE PRÉVIA RETIFICAÇÃO DO DACTON. Desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado pela não cumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do Dacton por parte do contribuinte, **desde que comprovado pelo contribuinte.**

(Acórdão **3301-004.834**, de 24 de julho de 2018, da **3ª Seção de Julgamento / – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**, Relatora: Liziane Angelotti Meira)

(grifo nosso)

Filho-me à parcela que julga ser necessária a retificação de declarações e demonstrativos dos períodos envolvidos, para se evidenciar tais créditos. A suma desse entendimento encontra-se didaticamente exposta no voto do Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, no acórdão nº 9303-010.080, que reproduzo a seguir:

O direito de se aproveitar créditos da COFINS sobre os custos/despesas com insumos utilizados na produção de bens e/ ou na prestação de serviços está previsto no art. 3º da Lei nº 10.833/2003, que assim dispõe:

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;

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

(...).

§ 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:

(...);

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

(...).

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

(...).

Já o art. 74 da Lei nº 9.430/1996, assim dispõe quanto ao ressarcimento/compensação dos créditos:

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.

(...).

§ 12. A Secretaria da Receita Federal disciplinará o disposto neste artigo, podendo, para fins de apreciação das declarações de compensação e dos pedidos de restituição e de ressarcimento, fixar critérios de prioridade em função do valor compensado ou a ser restituído ou ressarcido e dos prazos de prescrição.

(...).

Por sua vez a IN SRF nº 600, de 28/12/2005, que disciplinou o ressarcimento/compensação do saldo credor das contribuições do PIS e da COFINS, ambas com incidência não cumulativa, assim dispõe:

Art. 1º A restituição e a compensação de quantias recolhidas a título de tributo ou contribuição administrados pela Secretaria da Receita Federal (SRF), a restituição e a compensação de outras receitas da União arrecadadas mediante Documento de Arrecadação de Receitas Federais (Darf) e o ressarcimento e a compensação de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) serão efetuados conforme o disposto nesta Instrução Normativa.

Art. 3º A restituição a que se refere o art. 2º poderá ser efetuada:

(...).

§ 1º A restituição de que trata o inciso I será requerida pelo sujeito passivo mediante utilização do Programa Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação (PER/DCOMP) ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante o formulário Pedido de Restituição constante do Anexo I, ao qual deverão ser anexados documentos comprobatórios do direito creditório.

Art. 21. Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que não puderem ser

utilizados na dedução de débitos das respectivas contribuições, poderão sê-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições de que trata esta Instrução Normativa, se decorrentes de:

I - custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, e vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação;

II - custos, despesas e encargos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência; ou

(...).

Art. 22. Os créditos a que se referem os incisos I e II e o § 4º do art. 21, acumulados ao final de cada trimestre-calendário, poderão ser objeto de ressarcimento.

(...).

§ 3º Cada pedido de ressarcimento deverá:

I - referir-se a um único trimestre-calendário.

II - ser efetuado pelo saldo credor remanescente no trimestre calendário, líquido das utilizações por dedução ou compensação.

Ora, segundo essas normas legais, os créditos da COFINS devem ser apurados mensalmente e deduzidos do valor da contribuição calculada sobre o faturamento mensal. Já o crédito não aproveitado no mês, poderá sê-lo nos meses seguintes, sendo que o saldo credor trimestral poderá ser objeto de ressarcimento/compensação, mediante a transmissão de PER/DCOMP.

O instrumento legal para se apuara os créditos da contribuição é o Dacon mensal que deve ser preenchido e transmitido a RFB pelo contribuinte.

Já a IN SRF nº 590, de 22 de dezembro de 2005, assim dispõe:

Art. 11. Os pedidos de alteração nas informações prestadas no Dacon serão formalizados por meio de Dacon retificador, mediante a apresentação de novo demonstrativo elaborado com observância das mesmas normas estabelecidas para o demonstrativo retificado.

§1º O Dacon retificador terá a mesma natureza do demonstrativo originariamente apresentado, substituindo-o integralmente, e servirá para declarar novos débitos, aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados ou efetivar qualquer alteração nos créditos informados em demonstrativos anteriores.

(...)

§ 4º A pessoa jurídica que entregar o Dacon retificador, alterando valores que tenham sido informados em DCTF, deverá apresentar, também, DCTF retificadora. (...).

Assim, nos casos em que se deixa de apurar créditos relativos a determinados meses, ou seja, deixa de apropriá-los, é necessário retificar o Dacon relativo ao período em que o crédito não foi apropriado, a fim de incluí-lo na apuração. A apuração extemporânea de créditos só é admitida mediante retificação das declarações e demonstrativos correspondentes, em especial as DCTF e os Dacon.

O ressarcimento/compensação de créditos extemporâneos da COFINS é possível, desde que retificados os respectivos Dacon e as DCTF.

A decisão de piso também traz observação pertinente sobre a necessidade de retificação das demonstrações e declarações para evidenciar crédito da contribuição para o PIS e da COFINS advindo de períodos anteriores ao de apuração:

Verifica-se que na Escrituração Digital (EFD - Contribuições) existe a necessidade de retificação dos demonstrativos e declarações entregues pela empresa para a apuração extemporânea de créditos. Nesse sentido, verifique-se orientação contida na página do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) na Internet com relação aos procedimentos a serem adotados para o registro de créditos de períodos anteriores neste novo modelo de escrituração:

78. Como informar um crédito extemporâneo na EFD-Contribuições?

O crédito extemporâneo deverá ser informado, preferencialmente, mediante a retificação da escrituração cujo período se refere o crédito. No entanto, se a retificação não for possível, devido às condições previstas na Instrução Normativa RFB nº 1.252, de 2012, a PJ deverá detalhar suas operações através dos registros 1100/1101 (PIS) e 1500/1501 (Cofins).

Em relação aos procedimentos a serem adotados pela empresa, para o registro de créditos de períodos anteriores à obrigatoriedade da EFD-Contribuições, ainda não apurados, devem ser adotados os seguintes procedimentos:

1. Retificar o Dacon do correspondente período de apuração, para constituir os créditos decorrentes de documentos não considerados na apuração inicial. Os saldos de créditos dos Dacon dos meses posteriores à constituição do crédito devem ser retificados para evidenciar o novo crédito.
2. Escriturar na EFD-Contribuições, a partir do mês em que for transmitido o Dacon retificador, a demonstração dessa disponibilidade de créditos, nos registros 1100 (PIS/Pasep) e 1500 (Cofins);
3. Retificar a DIPJ, para ajustar o custo/despesa considerado na apuração do lucro líquido, caso os documentos fiscais não considerados na apuração de crédito no Dacon original tenham sido computados pelo seu valor bruto;

4. Retificar a DCTF, caso seja apurado valor suplementar de PIS, Cofins, IRPJ e de CSLL a recolher, decorrente do ajuste referido nos itens acima.

Note-se que a retificação da documentação que formaliza a apuração da contribuição é exigida não somente para que se possa constituir os créditos decorrentes dos documentos não considerados no documento original, devendo-se atentar, principalmente, para o fato de que os saldos de créditos dos meses posteriores à constatação da existência do crédito só extemporaneamente apurado devem ser retificados para evidenciar a acumulação do novo crédito. Trata-se, pois, de ficar demonstrado com precisão que o crédito está constituído e o mais importante: que o crédito não foi utilizado no próprio período de competência ou em períodos subsequentes, condição básica para o aproveitamento futuro.

Deve-se entender, portanto, que a apuração extemporânea de créditos somente poderia ser admitida mediante retificação da documentação fiscal correspondente à apuração da contribuição. E não foi essa a conduta da interessada, que apurou créditos não incorporados aos seus períodos próprios. Ou seja, apurou créditos sobre operações realizadas fora do tempo relativo ao período de apuração. Logo, ao contrário do que afirma, as citadas leis não dão suporte ao seu procedimento.

Nessa medida, o descompasso temporal entre a apropriação do crédito e a operação que lhe deu origem configura crédito tomado indevidamente.

Nos termos do § 1º, inciso I, do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, a apuração do crédito deve se dar mediante a aplicação da alíquota sobre o valor dos bens adquiridos no mês.

Para o aproveitamento desses créditos, a contribuinte deveria ter apurado os créditos respeitando o mês próprio e retificando as respectivas EFDs. A retificação delas é imprescindível, pois esta é a forma para evidenciar a apuração do crédito, o controle de sua utilização ao longo do tempo e, muito relevante, destacar as parcelas passíveis de utilização por compensação e/ou ressarcimento ou apenas por desconto segundo os percentuais de rateio determinado pelo balanço entre as receitas de mercado externo e mercados interno tributado e não tributado do período de competência do crédito.

Caso houvesse a possibilidade de apuração a qualquer tempo de créditos extemporâneos a repartição dos créditos não cumulativos segundo sua natureza e portanto, de acordo com sua possibilidade de aproveitamento por ressarcimento/compensação ou apenas por dedução da contribuição apurada no período, ficaria distorcida.

Assim, o surgimento de um direito de crédito extemporâneo somente no momento de sua utilização, sem que esteja demonstrada anteriormente sua apuração e sua natureza, inviabilizaria a verificação de sua correção.

Não se trata de atribuir maior valor à forma que ao conteúdo, em detrimento do direito, mas sim de se exigir a forma necessária para que se viabilize a concretização do conteúdo e a possibilidade de sua verificação, no caso, do alegado direito ao crédito.

No caso dos autos, o recorrente requer apuração de créditos de notas fiscais de alheias ao mês de competência e, por isso os créditos foram glosados.

Veja-se, que a legislação prevê que os créditos serão apurados no mês de competência e podem ser aproveitados de forma extemporânea, desde que comprovado que não foi utilizado.

Nesse sentido, a fiscalização está correta em não realizar a apuração em mês diverso ao da competência, assim como a DRJ também tem razão ao informar que para utilização dos créditos, estes deveriam estar comprovados nas demonstrações apresentadas pelo contribuinte.

Fato é que, além de as declarações/demonstrativos não terem sido retificados, não há nos documentos apresentados ou nas razões de recurso esclarecimentos nesse sentido. Também não há nada que comprove que tais créditos não foram apropriados em outro período.

Portanto, devem ser mantidas as glosas desse item.

3.2 2) Aquisições sem pagamento das contribuições (bens/serviços utilizados como insumos e bens para revenda)

A recorrente informa que em sede de manifestação de inconformidade demonstrou que na sistemática de apuração não cumulativa do PIS/COFINS, somente não será permitido o crédito quando a operação subsequente também não for tributada.

Defende que da combinação dos arts. 3º, § 2º, inc. II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, com o art. 17, da Lei nº 11.033/04, sob a égide do princípio da não-cumulatividade, depreende-se que, quando a etapa anterior é desonerada e a subsequente também, não seria possível o creditamento, a contrário sensu, quando uma das etapas for tributada o crédito será possível, sendo inaceitável a pretensão da fiscalização de restringir seu direito creditório.

Quanto ao entendimento de que o inciso II do § 2º do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 não vedam o creditamento sobre aquisições de insumos isentos das contribuições, não tem razão a recorrente, uma vez que o dispositivo literalmente informa que as aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições não dão direito ao desconto de créditos.

Já o artigo 17 da Lei nº 11.033, de 2004 informa que as vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações. Para melhor entendimento, elabora-se o seguinte esquema:

ENTRADA	CONTABILIDADE	SAÍDA	Situação do Crédito
Insumo tributável	Crédito registrado	Tributada	Mantido
Insumo tributável	Crédito registrado	NT ou Alíquota 0	Mantido*
Insumo NT	Não gera crédito	NT ou Alíquota 0	Não Existe

NT = Não Tributados. Entenda-se por isentos, com suspensão ou não alcançados pela tributação.

* Por força do art. 17 da Lei nº 11.033/2004.

Por óbvio que não se pode manter um crédito não existente. o artigo 17 da Lei nº 11.033, de 2004 visa reforçar a desoneração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre produtos cujas receitas de vendas já eram anteriormente exoneradas dessas contribuições (atendendo a diretrizes de políticas econômicas e sociais), possibilitando que, além da exoneração direta, sejam calculados créditos sobre custos, encargos e despesas – observado, é claro, o requisito de que os créditos sejam originalmente admitidos pela legislação.

Pelo exposto, entendo que as glosas desse item devem ser mantidas.

3.3 Nota Fiscal não encontrada (bens utilizados como insumos)

Nesse tópico a recorrente alega que a fundamentação da glosa, não forneceu qualquer explicação mais detalhada e nem qualquer demonstração inequívoca da irregularidade supostamente incorrida; que a glosa amparada na justificativa “NF NÃO ENCONTRADA”, impera manifesta e inafastável nulidade, oriunda da ausência de descrição e demonstração precisa de qualquer irregularidade por parte do contribuinte, obstando assim à Recorrente o exercício pleno do seu direito ao contraditório e a ampla defesa.

Informa que apresentou planilha elucidativa relacionando os bens e serviços adquiridos como insumos, indicando precisamente os dados dos participantes da operação (vendedor e comprador); o número dos documentos fiscais, com as respectivas chaves de acesso das NF-e; datas, valores, bases de cálculos e descrição dos itens componentes das operações; entre outros.

Afirma que os bens adquiridos são insumos, fazendo uma descrição por amostragem do que se tratam os bens, e pede o reconhecimento do crédito pleiteado.

Entendo não assistir razão à recorrente, tendo em vista que o motivo pelo qual os créditos foram glosados, apesar de sucinto, não deixa qualquer dúvida: a nota fiscal não foi encontrada pela fiscalização. Ademais, não cabe o argumento de cerceamento do seu direito de defesa, uma vez que a própria recorrente enumera quais seriam as mercadorias para as quais ocorreram a glosa, demonstrando ter ciência das notas que foram glosadas.

A lista das notas fiscais consta em planilha não-paginável, anexa ao relatório do despacho decisório.

Em sua defesa a recorrente se limita a informar que as notas existem, que forneceu todos os dados, mas não apresentou um documento sequer para comprovar a existência das notas ou das operações.

Como é seu ônus a comprovação do crédito, conforme artigo 170 do CTN, nego provimento nesse particular, mantendo as glosas.

3.4 Serviços utilizados como insumo - sem descrição ou com descrição genérica

Nesse item foram glosados serviços que a recorrente incluiu na base de cálculo como insumos, mas que possuíam descrição genérica, tais como 'Solicitação de urgência' ou 'Solicitação para regularização'.

A recorrente afirma que já na manifestação de inconformidade informou que as notas fiscais não possuíam chave de acesso, por se tratar de serviços em âmbito municipal; salienta que 68% das operações glosadas sob a justificativa em epígrafe, cujo lançamento na EFD-Contribuições é realizado pelo Registro A100/A170, referem-se a prestações de serviços documentadas por Notas Fiscais de Serviços Municipais e que o Registro A100/A170 é utilizado para a escrituração da prestação ou à contratação de serviços, que envolvam a emissão de documentos fiscais em âmbito Municipal, eletrônicos ou em papel.

Por fim, afirma que os serviços são insumos geradores de crédito e pede a reversão da glosa.

Mais uma vez cabe registrar que o ônus da comprovação da existência do crédito é da contribuinte. O fato de as notas fiscais não possuírem chave eletrônica não é motivo para sua não apresentação por outros meios.

Não basta afirmar que os serviços são insumos, sem sequer especificar do que se trata. Além da necessidade de acostar a documentação aos autos, o que a recorrente não fez, ainda seria necessário comprovar que os serviços são essenciais e relevantes ao seu processo produtivo.

Assim, pela ausência de comprovação, nego provimento neste tópico.

3.5 Serviços utilizados como insumo – divergência de CFOP

Nesse item, foram glosados créditos de aquisições com CFOPs 5101, 5102, 6101, que não se enquadram como aquisições, mas como venda.

A DRJ manteve a glosa pela impossibilidade de obter-se créditos de PIS/Cofins nas operações de vendas.

Já a recorrente afirma que as rubricas glosadas se referem a serviços especializados e de industrialização por encomenda de extrema importância para a consecução da sua atividade, tais como: serviços de industrialização e montagem de painéis e cabines; serviços de engenharia de teste; serviços de supervisão de montagem; entre outros, realizados por empresas terceiras com o know-how necessário para tanto.

Alega que sua operação realizada é diferente e complexa, dada as especificidades das máquinas produzidas e empregadas no produto final, de modo que as peças, partes e projetos soltos, por si só, nada mais são que materiais sem qualquer funcionalidade prática e que o produto final somente surgirá após a implementação dos serviços citados anteriormente, unindo esforços, tecnologia e conhecimento para que tais materiais quando juntos, resultem em um novo produto autônomo.

Por fim informa que não subsistem razões para a manutenção do indeferimento dos créditos relativos aos serviços adquiridos com CFOPs 5101, 5102, 6101, vez que são imprescindíveis ao desenvolvimento da sua atividade econômica.

Os referidos códigos de CFOP se referem as seguintes operações:

- 5101 - Venda de produção do estabelecimento;
- 5102 - Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros; e
- 6101 - Venda de produção do estabelecimento.

Pois bem. Como se verifica, tais operações não se enquadram como geradoras de crédito de Pis/Cofins.

Apesar de afirmar que se trata de prestação de serviços, a recorrente não apresenta nos autos qualquer comprovação nesse sentido.

Meras alegações sem a comprovação da existência das operações não são suficientes para demonstrar seu direito a crédito.

Assim, as glosas devem ser mantidas.

3.6 Fretes

Quanto as despesas incorridas com frete, a fiscalização glosou os créditos relativos (i) ao aproveitamento de créditos extemporâneos; (ii) por fretes não relacionados às operações de venda; e (iii) por não localização dos CTes correspondentes.

3.6.1 Frete - aproveitamento extemporâneo

A recorrente afirma inexistir previsão legal para impedir o creditamento extemporâneo decorrente da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, assim como a retificação da DACON e da EFD não seriam condições para esse creditamento. Assim, por ausência de amparo legal, pede a reversão da glosa.

Conforme explanações já oferecidas no item 3.1, não assiste razão à recorrente. Para aproveitamento de créditos extemporâneos é necessária a comprovação de sua não utilização em períodos anteriores, algo que o recorrente não conseguiu comprovar.

Nesse sentido, a fiscalização está correta em não realizar a apuração em mês diverso ao da competência, assim como a DRJ também tem razão ao informar que para utilização

dos créditos, estes deveriam estar comprovados nas demonstrações apresentadas pelo contribuinte.

No entanto, além de as declarações/demonstrativos não terem sido retificados, não há nos documentos apresentados ou nas razões de recurso esclarecimentos nesse sentido. Também não há nada que comprove que tais créditos não foram apropriados em outro período.

Portanto, devem ser mantidas as glosas desse item.

3.6.2 Frete não vinculado a operação de venda

A recorrente defende que o frete, enquanto modalidade de serviço essencial ao desenvolvimento do processo produtivo do contribuinte, gera direito ao crédito de contribuição ao PIS e de COFINS não-cumulativo, nos moldes estabelecidos pelo IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

Afirma que não assiste razão à manutenção das glosas, visto que se trata de fretes de aquisição de insumos importados, que são imprescindíveis para que o processo produtivo se perfectibilize e que já existe jurisprudência do CARF nesse sentido.

Assim, pede que as glosas fiscais realizadas a título de fretes (de insumos e de produtos acabados/inacabados) sejam canceladas, na medida em que não encontram amparo na legislação e na atual jurisprudência.

Nesse tópico, tem razão parcial a recorrente. O frete nas aquisições de insumos faz parte do seu custo e é passível de creditamento de PIS e da Cofins, inclusive o frete de insumos não onerados pelas contribuições, conforme Súmula CARF nº 188:

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

No mesmo sentido, os fretes de produtos em elaboração também são passíveis de creditamento, tendo em conta que seu transporte ainda se insere no contexto do processo produtivo da recorrente.

Já o frete sobre produtos acabados entre os estabelecimentos da recorrente, por expressa previsão legal, não é passível de creditamento, conforme a IN RFB nº 2121/2022:

Art. 176

(...)

§ 2º Não são considerados insumos, entre outros:

(...)

V - serviços de transporte de produtos acabados realizados em ou entre estabelecimentos da pessoa jurídica;

Assim, voto pela reversão das glosas sobre o frete nas aquisições de insumos e produtos intermediários.

3.6.3 Frete com CTe não encontrado

A recorrente alega que em relação a glosa amparada na justificativa “CTE NÃO ENCONTRADO”, impera manifesta e inafastável nulidade, oriunda da ausência de descrição e demonstração precisa de qualquer irregularidade por parte da Recorrente, obstando o exercício pleno do seu direito ao contraditório e a ampla defesa.

Afirma que apresentou ainda planilha elucidativa relacionando tais aquisições, indicando precisamente os dados dos participantes da operação; o número dos documentos fiscais gerados, com as respectivas chaves de acesso dos CTes e NFs; datas, valores, bases de cálculos e descrição dos itens componentes das operações; entre outros. Tal fato foi completamente ignorado pela DRJ que tão somente alegou ausência de documentação para realizar a manutenção das glosas.

Neste tópico, tal como ocorre no item 3.3 do presente voto, não assiste razão á recorrente.

Os documentos anexados ao processo são parte integrante da informação fiscal. Na planilha anexada ao item 9 – armazenagem e frete na operação de venda, é possível verificar os documentos que não foram passíveis de consulta pela autoridade fiscal.

A recorrente, em sua impugnação e no seu recurso voluntário também não anexou os documentos, fazendo prova de sua existência.

Assim, por falta de provas, a glosa deve ser mantida.

3.7 Divergência na base de cálculo em relação aos serviços (insumos) importados

A Recorrente afirma que, quando da escrituração fiscal de suas operações, incorreu em erro formal ao indicar uma parcela dos serviços importados como serviços adquiridos no mercado interno, resultando na glosa efetivada. Defende que trata-se de mero erro formal incorrido na inserção de informações na EFD-Contribuições, que não possui o condão de modificar a essência dos fatos jurídicos geradores e do montante do direito creditório constituído em seu favor.

Apesar do alegado pela recorrente, não foi encontrada qualquer menção a referida glosa no despacho decisório.

A recorrente também não fez qualquer esforço para demonstrar a existência do erro, apresentando a base de cálculo que considera incorreta, a correta e a quais operações a diferença se tratava.

Nesse sentido, não há como analisar a solicitação da recorrente.

3.8 Erro de cálculo da fiscalização – divergência do montante de crédito deferido

A Recorrente informa que transmitiu PERs relativos a créditos da contribuição para o PIS e da COFINS, apurados no 3º e 4º trimestre de 2017, sendo que por ocasião da conclusão do Procedimento Fiscal e emissão do Despacho Decisórios, o Fisco incorreu em um erro na soma dos valores deferidos, divergindo entre os montantes indicados nas planilhas acostadas aos autos e o total indicado nas decisões. Apresenta a planilha abaixo:

Nº PER	Nº Processo	Valor PER	Valor Deferido	Valor Glosa	Saldo Credor a Ressarcir	Diferença Reapuração
17056.53801.140818.1.1.18-0250	19679.721506/2019-20	1.013.674,80	758.131,66	255.543,14	758.131,66	19.021,25
35689.06206.140818.1.1.19-5394	19679.721504/2019-31	4.666.894,04	3.489.958,73	1.176.935,31	3.489.958,73	87.613,02
27436.60409.140818.1.1.18-8086	19679.721507/2019-74	1.281.062,76	987.257,13	293.805,63	987.257,13	108.495,61
34884.61169.140818.1.1.19-4420	19679.721505/2019-85	5.973.238,08	4.544.932,43	1.428.305,65	4.544.932,43	499.737,33
TOTAL		12.934.869,68	9.780.279,95	3.154.589,73	9.780.279,95	714.867,22

Para este tópico também, a recorrente não informa como chegou nessa “diferença de reapuração”.

Os valores que constam na planilha elaborada pela fiscalização correspondem exatamente aos valores deferidos no despacho decisório e o valor da glosa corresponde exatamente à diferença entre o que foi pedido e o que foi deferido.

Nesse sentido, não procede às alegações da recorrente.

Conclusão

Pelo exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reverter as glosas referente aos créditos sobre o frete na aquisição de insumos e de produtos intermediários.

Assinado Digitalmente

Francisca Elizabeth Barreto

Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil