



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10183.910751/2016-64
ACÓRDÃO	3002-003.934 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SPERAFICO DA AMAZONIA SA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/07/2012 a 30/09/2012

PROVA DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE. MOMENTO PARA APRESENTAÇÃO. MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE.

Ressalvadas as hipóteses das alíneas 'a', 'b' e 'c' do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, as provas da existência do direito creditório estão a cargo de quem o alega (art. 36, da Lei nº 9.784/99 e art. 373, I, do CPC) e devem ser apresentadas por ocasião da interposição da Manifestação de Inconformidade, sob pena de preclusão.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO. CERTEZA E LIQUIDEZ DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE.

Nos processos de ressarcimento/compensação de créditos, o ônus da prova incumbe ao autor, ou seja, àquele que pretende utilizar o direito creditório alegado, quanto ao fato constitutivo do seu direito, devendo ser aplicado o artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil.

A mera alegação do direito creditório, desacompanhada de provas baseadas sobretudo na escrita contábil e fiscal do período, não é suficiente para demonstrar a liquidez e certeza do crédito.

MATÉRIA NÃO CONTESTADA.

A matéria não especificamente contestada é reputada como incontroversa, não sendo possível impugná-la em momento processual posterior, na forma do art. 17 e do § 4º, art. 16 do Dec. 70.235/72.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/2012 a 30/09/2012

REGIME NÃO CUMULATIVO. AGROINDÚSTRIA. INSUMO. SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA. OBRIGATORIEDADE.

Cumpridos os requisitos, as vendas de produtos agropecuários para as agroindústrias devem, obrigatoriamente, ser realizadas com a suspensão da incidência das Contribuições prevista no art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, o que veda o aproveitamento de crédito nos termos do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. A falta de indicação dessa suspensão na nota fiscal de venda não faz com que incidam as Contribuições.

APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DA EFD – CONTRIBUIÇÕES.

Quando o § 4º do art. 3º da Lei nº 10.637/02 e da Lei nº 10.833/03 fala que “O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes”, não está se referindo à operação geradora de crédito que deveria ter sido informada em declarações de apresentação obrigatória ao Fisco e não foi informada à época própria. Está sim a se referir ao saldo de créditos devidamente escriturados nos respectivos períodos a que se referem, os quais, por serem superiores ao saldo de débitos do mesmo período, poderão então ser aproveitados em período subsequente. Interpretar a lei de maneira diversa, admitindo que o contribuinte possa aproveitar no futuro créditos referentes a operação geradora de crédito ocorrida em período pretérito, sem retificar as correspondentes declarações/escriturações daquele período, subverteria todo o mecanismo da não cumulatividade das referidas contribuições. O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à apresentação das EFD Contribuições retificadoras dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais, bem como das respectivas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) retificadoras.

LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF 190.

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

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO AO CRÉDITO. ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA.

Conforme o estabelecido nos incisos III e IX, do art. 3º, respectivamente, da Lei nº 10.833/2003 e da Lei nº 10.637/2002, somente gera direito ao crédito a energia elétrica efetivamente consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha – Relator

Assinado Digitalmente

Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha, Neiva Aparecida Baylon, Gisela Pimenta Gadelha, Adriano Monte Pessoa, Marcelo Enk de Aguiar (substituto integral), Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos e por economia processual, transcrevo o relatório do Acórdão nº 104-009.561, da 2ª TURMA da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 04 (DRJ) (fls. 761/790):

Trata-se de Despacho Decisório (fls. 630/637), exarado em desfavor do sujeito passivo em epígrafe, que reconhece parcialmente o direito creditório pleiteado por meio do Pedido de Ressarcimento – PER nº 21685.62603.091012.1.1.11-5034, transmitido em 09/10/2012. O crédito é oriundo da Cofins Não Cumul. - Merc. Int., apurado no período de 01/07/2012 a 30/09/2012, no valor de R\$ 2.596.067,87, mas foi deferido o montante de R\$ 215.699,79.

Em razão disso, foi homologada parcialmente a Declaração de Compensação – DCOMP nº 19283.94548.181012.1.3.11-7727 e não homologada as DCOMP relacionadas no Despacho Decisório que denega o direito ao crédito.

A autoridade tributária relata inicialmente que o contribuinte durante o procedimento de auditoria apresentou esclarecimentos relativos ao seu processo produtivo, aos produtos utilizados como insumos, entre outros documentos. Explica ainda que as verificações acerca do direito creditório do contribuinte foram realizadas e registradas no âmbito da Informação Fiscal SEORT/DRF-Cuiabá/MT nº 184/2017, de 09 de junho de 2017, (fls. 456/477), a qual integra o presente despacho decisório.

O Auditor-Fiscal destaca que o pleito da entidade foi analisado à luz dos ditames constantes da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, Lei nº 12.058, de 13 de outubro de 2009, Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010, Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2014, Instrução Normativa SRF n.º 247, de 21 de novembro de 2002, Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 21 de novembro de 2012, bem como demais preceitos atinentes à matéria.

Discorre, de acordo com a Informação Fiscal, sobre a cobrança não-cumulativa do PIS e da COFINS e sobre o direito de crédito das contribuições, citando dispositivos das Leis 10.637/02 e 10.833/03. Em seguida, ressalta que a análise dos diversos itens que a empresa indicou como geradores de crédito no Dacon e na Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS (EFD Contribuições) do 3º trimestre de 2012, folhas 417/418, foi realizada da seguinte maneira:

Aquisição de Bens utilizados como Insumo

A autoridade tributária explica que, pelas IN SRF nº 404/2004 e nº 247/2002, se deve ter por insumos aqueles bens e serviços que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes.

Ademais, em se tratando de aquisição de bens, estes não poderão ser incluídos no ativo imobilizado da empresa, mas admite o direito ao crédito de partes e peças de reposição, usadas em máquinas e equipamentos utilizados na produção ou fabricação de bens destinados à venda, quando não representarem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas. Além disso, para os serviços de manutenção, é condição para que gerem crédito, o emprego em máquinas e equipamentos utilizados diretamente no processo produtivo.

Aduz que o termo “*insumo*” compreende “*somente a matéria-prima, o produto intermediário ou o material de embalagem, e também aqueles bens que sofram desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação*”

diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou os serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.”

Relata também que, a partir da análise das notas fiscais, “*verificou-se que alguns bens utilizados como insumos apresentam os seguintes códigos (CST - Código de Situação Tributária): 04 – Operação tributável (tributação monofásica (alíquota zero)), 07 – Operação Isenta de Contribuição, 08 – Operação sem Incidência da Contribuição, 09 – Suspensão, 49 – Outras Saídas e 99 - Outras Operações.*”

Destaca que “*segundo as diretrizes estabelecidas pelos já citados parágrafos 2º dos artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/03, não existe direito a crédito referente à aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento de PIS/PASEP e COFINS. Logo, os valores referentes às aquisições de bens utilizados como insumos com os códigos (CST) acima foram objetos de glosa.*”

Relata, por fim, que “*além de materiais de consumo, foram glosados, por também não enquadrarem-se como insumos, para fins de desconto de créditos do PIS/Pasep e da COFINS, os bens descritos como OPTISPERSE AP 4655, STEAMATE NA052 e CORTROL IS 3020 GEBETZ, bem como as aquisições não efetuadas no trimestre correspondente.*” Acrescenta que foi elaborada planilha com a indicação de forma individualizada de todos os itens glosados. Exponho abaixo o resumo das glosas:

Bens utilizados como Insumos – 3º Trimestre 2012			
Mês	Valores solicitados	Valores Aceitos	Valores Glosados
JUL	1.165.955,16	980.379,52	185.575,64
AGO	967.137,24	917.211,87	49.925,37
SET	676.673,39	634.609,60	42.063,79
TOTAL	2.809.765,79	2.532.200,99	277.564,80

Aquisição de Serviços utilizados como Insumo

A autoridade tributária ressalta, neste tema, que “*os fretes referentes a aquisições de insumos não estão incluídos no rol de custos/despesas que geram créditos de PIS/PASEP e COFINS relacionados nos artigos 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Entretanto, quando o ônus for suportado pelo comprador, o frete compõe o custo de aquisição do bem, fazendo parte da base de cálculo de créditos prevista pelo artigo 3º das leis acima mencionadas.*”

Em razão disso, consigna que “*não existe previsão legal para a apuração de crédito sobre fretes, caso forem considerados isoladamente como não integrantes do custo da mercadoria adquirida, bem como fretes referentes a produtos que não dão direito a crédito.*”

Constata que “*foram encontrados fretes cujo bem adquirido houve tributação, no entanto, não foi demonstrado a composição desses fretes como custo da mercadoria, e sim, apresentado isoladamente. Ademais, em consulta aos lançamentos contábeis, constata-se que o contribuinte contabilizou o frete diretamente em contas de resultado.*”

Aduz que “*todos os custos de aquisição de um bem vão para o estoque e são reconhecidos como despesas no momento em que a respectiva receita é reconhecida, conforme dispõe os itens 11 e 34 da NBC TG 16 – Estoques.*” Transcrevo o trecho da referida norma a seguir:

“11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis perante o fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição.

(Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.273/10)

(...)

34. Quando os estoques são vendidos, o custo escriturado desses itens deve ser reconhecido como despesa do período em que a respectiva receita é reconhecida. (...)

Em razão do exposto, tais fretes foram objeto de glosa por não ter sido demonstrado detalhadamente que compuseram o custo de aquisição dos produtos fabricados. Ver resumo a seguir:

Serviços utilizados como insumos – 3º Trimestre 2012			
Mês	Valores solicitados	Valores Aceitos	Valores Glosados
JUL	502.968,06	0,00	502.968,06
AGO	301.696,03	0,00	301.696,03
SET	82.295,04	0,00	82.295,04
TOTAL	886.959,13	0,00	886.959,13

Energia Elétrica e térmica, inclusive sob a forma de vapor

Aduz que pelo inc. III, art. 3º da Lei nº 10.637/02 e 10.833/03 “*gera direito a créditos do PIS/PASEP e da COFINS a energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, e não a energia elétrica contratada, tampouco o valor total da fatura de energia elétrica. Não gerando, assim, o direito a crédito os valores tais como taxas de iluminação pública, demanda contratada, juros, multa, dentre outros que possam ser cobrados na fatura, ainda que dissociados do custo referente à energia elétrica efetivamente consumida.*”

Detalha que foram glosados os juros, multas e a demanda contratada, a exemplo do mês de julho/2012 que reproduzo abaixo:

Mês de Referência	Energia Elétrica Consumida	Demanda contratada	Taxas de Iluminação Pública	Juros e Multa	ICMS	Total
07/2012	229.292,59	65.359,00	-	13.015,02	139.680,22	447.346,83
GLOSA				78.374,02		
					Aceitos	368.972,81

Por conseguinte, o Auditor-Fiscal realizou as glosas no 3º trimestre/2021 em relação à energia elétrica, conforme resumido a seguir:

Energia Elétrica – 3º Trimestre 2012			
Mês	Valores solicitados	Valores Aceitos	Valores Glosados
JUL	447.346,83	368.972,81	78.374,02
AGO	387.590,35	307.797,27	79.793,08
SET	297.152,03	202.452,34	94.699,69
TOTAL	1.132.089,21	879.222,42	252.866,79

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

O Auditor-Fiscal explica que “A apuração dos créditos de PIS e COFINS relacionados aos encargos de Depreciação dos bens do Ativo Imobilizado se encontra regida pelo artigo 3º, incisos VI e VII, da Lei nº 10.833/2003, que determina que o contribuinte pode apurar créditos referentes aos encargos de Depreciação relacionados a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao Ativo Imobilizado que sejam utilizados na produção de bens destinados à venda, bem como também dão direito a crédito os encargos de Depreciação relacionados à edificações e benfeitorias em imóveis próprios.”

Em razão disso, relata que “foram objeto de glosa os créditos referentes à totalidade dos itens classificados como veículos, móveis e utensílios, uma vez que esses bens não atendem o requisito previsto na legislação, qual seja, de estarem vinculados ao processo produtivo. Deste modo, itens identificados como peças, aspirador, bureta, roçadeira, arquivo e ar-condicionado, por não estarem vinculados diretamente ao processo produtivo, foram objeto de glosa.”

Diz que “se glosou também os valores relativos a “pá carregadeira”, por não comprovação de forma inequívoca, mediante documentação apresentada, de utilização do bem no processo produtivo destinado à venda”. Acrescenta ainda o seguinte:

A título de conhecimento, dos R\$ 206.790,91 solicitados em crédito na rubrica em tela no 3º trimestre de 2012 somente foi abarcado pela planilha apresentada pelo sujeito passivo o valor de R\$ 19.128,16. Dessa forma, hipoteticamente, caso todos itens apresentados na planilha fossem aceitos, ainda assim restariam R\$ 186.662,75 a descoberto para glosa.

Informa que elaborou planilhas com indicação individualizada de todos os itens glosados. O resumo segue abaixo:

Máquinas, equip. e bens do ativo imobilizado – 3º Trimestre 2012			
Mês	Valores solicitados	Valores Aceitos	Valores Glosados
JUL	174.089,70	8.671,06	165.418,64
AGO	17.616,36	435,29	17.181,07
SET	15.084,85	273,41	14.811,44
TOTAL	206.790,91	9.379,76	197.411,15

Despesas de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos

A autoridade tributária informa que o contribuinte não apresentou qualquer documento que comprovasse os créditos relativos a essas despesas, em razão disso foram glosados os valores abaixo:

Aluguéis de máquinas e equipamentos – 3º Trimestre 2012			
Mês	Valores solicitados	Valores Aceitos	Valores Glosados
JUL	20.690,00	0,00	20.690,00
AGO	22.196,07	0,00	22.196,07
SET	18.670,00	0,00	18.670,00
TOTAL	61.556,07	0,00	61.556,07

Devolução de vendas sujeitas à incidência não-cumulativa

O Auditor-Fiscal apurou que nas referidas operações não houve incidência de tributação, deste modo procedeu à glosa de todas as operações creditadas a título de “Devolução de vendas sujeitas à incidência não-cumulativa de PIS e COFINS”, conforme resumo abaixo:

Devolução de vendas à aliq. não cumulativa – 3º Trimestre 2012			
Mês	Valores solicitados	Valores Aceitos	Valores Glosados
JUL	194.543,75	0,00	194.543,75
AGO	1.900,80	0,00	1.900,80
SET	61.920,00	0,00	61.920,00
TOTAL	258.364,55	0,00	258.364,55

Ajustes Positivos de Créditos

Neste aspecto, após explicações do contribuinte, a autoridade tributária discorre o seguinte:

Consoante defesa, o sujeito passivo argui que os ajustes positivos seriam referentes a créditos não utilizados, efetuados em operações extemporâneas, entre 2007 a 2011 sobre “Custos com manutenção industrial; manutenção de frota; pedágios; análise, classificação e padronização; aparelhos e equipamentos para laboratório; equipamentos de proteção individual; roupas profissionais; e custos com intermediação de venda”, “Máquinas e equipamentos industriais; aparelho e equipamentos para laboratório; máquinas e implementos agrícolas; e veículos de transporte de carga”, “Não estorno nas devoluções de compra” e, por último, “Exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS”.

Entretanto, cumpre informar que o campo “Ajustes Positivos de Créditos” é destinado ao registro de operações de crédito não contemplados nas outras linhas do Dacon, referente ao mesmo período de apuração, devendo a interessada retificar os respectivos Dacon quanto aos períodos em que deixou de incluir notas fiscais com direito ao crédito para então apurar novo crédito a ser utilizado nas compensações ou ressarcimentos a que fizer jus.

Por outro lado, em relação ao Dacon, é óbvio que a linha "Ajustes Positivos de Créditos" também se presta a informar créditos extemporâneos, entretanto, somente os não contemplados nas linhas específicas. Vejamos bem, são os casos particulares dos créditos que não possuem linha própria na Dacon, não guardando qualquer relação com o caso análise, cujos créditos extemporâneos detêm linhas específicas para registro das operações.

Destaca-se por ora que há diversas Soluções de Consulta da Receita Federal do Brasil, relativos às Leis 10.833/03 e 10.637/02, que tratam de créditos extemporâneos do PIS da COFINS, estipulando o prazo de cinco anos a partir da aquisição de bens e serviços para a realização do aproveitamento de créditos. Deste modo, caso a empresa deixar de informar o crédito, não infringi qualquer norma legal nem posterga a arrecadação de tributos, mas sim abstém-se do uso de um direito seu.

Cabe esclarecer, por fim, que a função "Ajuda" do Programa Gerador de Declaração do Dacon (PGD-DACON) prevê a seguinte operação como enquadramento no caso de utilização correta do campo "Ajustes Positivos de Créditos":

"Linha 16A/22 – Ajustes Positivos de Créditos Informar nesta Linha ajustes positivos de crédito não contemplados nas linhas anteriores, tais como o ajuste positivo de crédito relativo à diferença entre o custo efetivamente incorrido e o custo orçado, apurado na data da conclusão da obra pela pessoa jurídica que utilizar o crédito presumido com base no custo orçado."

Em razão disso, foram glosados os valores abaixo:

Ajustes Positivos de Créditos – 3º Trimestre 2012			
Mês	Valores solicitados	Valores Aceitos	Valores Glosados
JUL	1.106.159,31	0,00	1.106.159,31
AGO	0,00	0,00	0,00
SET	1.691.073,09	0,00	1.691.073,09
TOTAL	2.797.232,40	0,00	2.797.232,40

Método de Determinação dos Créditos – Rateio da Receita Bruta Auferida

A autoridade tributária discorreu largamente sobre a metodologia de rateio dos créditos prevista nas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. Explica que adotou rateio proporcional das despesas para efeito de cálculo dos créditos passíveis de serem utilizados em compensação. A seguir reproduzo o cálculo do percentual de rateio:

2012	Receita Total	Receita Tributada M. Interno	% MI Trib.	Receita Não Tributada M. Interno	% MI Não-Trib.
JUL	R\$ 14.426.583,91	R\$ 6.245.808,81	43,29%	R\$ 8.180.775,10	56,71%
AGO	R\$ 8.281.215,13	R\$ 3.724.740,73	44,98%	R\$ 4.556.474,40	55,02%
SET	R\$ 4.118.556,57	R\$ 1.081.854,42	26,27%	R\$ 3.036.702,15	73,73%

Tabela - Percentual de Rateio

Por fim, o Auditor-Fiscal demonstra os valores dos créditos em razão do rateio da base de cálculo, considerando como passível de ressarcimento o montante associado às Receitas Não Tributadas no Mercado Interno:

3º Trimestre de 2012	Base de cálculo Ajustada – Mercado Interno	Mercado Interno Tributado	Mercado Interno NÃO Tributado
JUL	2.378.023,39	1.029.446,33	1.348.577,06
AGO	1.225.444,43	551.204,90	674.239,53
SET	837.335,35	21.996,80	815.338,55
TOTAL	4.440.803,17	1.602.648,03	2.838.155,14

Tabela - Créditos apurados passíveis de ressarcimento

3º Trimestre de 2012	Crédito COFINS 7,60% - Mercado Interno Não Tributado
JUL	102.491,86
AGO	51.242,20
SET	61.965,73
TOTAL	215.699,79

A autoridade tributária relata ainda que o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade em razão da não admissibilidade das seguintes declarações retificadoras:

Dcomp Original	Dcomp Retificadora	Tipo de Crédito	PA 2012	Valor Original	Valor Retificado
24191.50192.190816.1.3.11-9533	19533.74243.230217.1.7.11-0576	Cofins Não Cumul. - Merc. Int.	3º TRIM	23.457,61	23.377,80
23481.53677.200916.1.3.11-8794	35331.91417.230217.1.7.11-7987	Cofins Não Cumul. - Merc. Int.	3º TRIM	18.633,19	18.633,19
05055.31852.131016.1.3.11-6001	23446.00930.230217.1.7.11-9081	Cofins Não Cumul. - Merc. Int.	3º TRIM	379,96	379,96
08874.20737.201016.1.3.11-7763	39631.16938.230217.1.7.11-0663	Cofins Não Cumul. - Merc. Int.	3º TRIM	23.769,41	23.769,41
00949.16374.101116.1.3.11-0341	05110.55876.230217.1.7.11-7307	Cofins Não Cumul. - Merc. Int.	3º TRIM	23.382,15	23.382,15
11865.05723.201216.1.3.11-6521	28958.85996.230217.1.7.11-5546	Cofins Não Cumul. - Merc. Int.	3º TRIM	24.587,80	24.570,20
10431.00733.190117.1.3.11-8991	26796.65115.230217.1.7.11-2278	Cofins Não Cumul. - Merc. Int.	3º TRIM	29.695,61	29.695,61

Quadro 4 - Declarações originais X Declarações retificadoras

Após verificação dos requisitos de admissibilidade das DCOMP em questão, o Auditor-Fiscal decidiu por acatar as declarações retificadoras, as quais devem substituir as DCOMP originalmente enviadas e compor o rol de declarações de compensação que consumirão os créditos de ressarcimento que compõe o PER.

Da impugnação

Cientificado da decisão denegatória em 19/07/2017, o contribuinte apresentou a manifestação de inconformidade de fls. 673/693 em 18/08/2017 com as razões de defesa a seguir, em síntese.

O contribuinte alega preliminarmente a tempestividade e que o indeferimento do seu pedido de ressarcimento se pautou por premissa equivocada, pois entende que a legislação não impõe qualquer restrição quanto aos créditos em relação às rubricas apuradas pelo Impugnante. Defende que tal indeferimento “*afronta aos mais basilares preceitos existentes no nosso ordenamento jurídico, sobretudo aos Princípios da Não-Cumulatividade, da Legalidade Tributária, da Segurança Jurídica, da Razoabilidade e da Isonomia.*”

Em seguida, estrutura sua impugnação da seguinte maneira:

Dos serviços e bens utilizados como insumos

O contribuinte destaca que, em relação aos serviços adquiridos e utilizados como insumos, apresentou planilha com os fretes contratados, com as chaves de acesso relativas aos Conhecimentos de Transporte, sendo todos relativos os casos relativos às operações de venda e que arcou com os valores de transporte. Afirma que juntou documentos que comprovam as operações.

Destaca que, com fundamento nos artigos 3º, inciso II, da Lei nº 10.673/2002 e artigos 3º, inciso II e IX, e 15, inciso II, da Lei nº 10.833/2003, *os fretes arcados pela Impugnante quando da venda de seus produtos a seus clientes traduzem-se na plenitude da disposição da norma, sendo os créditos apurados plenamente em conformidade à legislação*. Defende ainda que o frete é um efetivo insumo na finalização da cadeia produtiva destinada à venda.

No que diz respeito à aquisição de bens utilizados como insumo, cuja motivação para a glosa foi a ausência de tributação, alega que *“referem-se à aquisição de resíduos de madeiras, bem este adquirido especificamente para utilização no processo produtivo da Impugnante, como já amplamente demonstrou os fluxogramas e especificações da cadeia de produção juntadas ao presente Processo Administrativo.”*

Afirma que *“trata-se de insumos de origem vegetal, atinente aos termos da Lei nº 10.925/2004, que em seu artigo 9º trouxe alterações à tributação dos produtos agroindustriais de origem animal ou vegetal que relaciona, destinados à alimentação humana ou animal. Ainda, em seu artigo 8º, rege-se a presunção do crédito a ser utilizado para reduzir as referidas contribuições do PIS e da COFINS.”*

Apesar da previsão de suspensão da tributação, a IN RFB nº 660, art. 2º determina que *“as operações de venda abrangidas pela suspensão no correspondente documento fiscal deve figurar a expressão de venda efetuada com suspensão e citar o dispositivo legal análogo, conforme texto legal supracitado”*. Diz que a *“enunciação de requisitos para a suspensão não servem apenas como meros textos adicionados à instrução normativa, mas, sim, exigências fundamentais para a realização da operação”*. Cita a Solução de Consulta nº 249/2009 que assevera: *“Não há direito a crédito quando a nota fiscal de venda informar que a aquisição houver sido feita com suspensão da exigibilidade da contribuição.”*

Em razão disto, neste tema, concluiu sua defesa:

A aplicabilidade das normas neste item, descritas por meio da legislação e coadunada por meio de soluções já evidenciadas pela própria Receita Federal, permite concluir a correta conduta na apuração dos créditos ora pleiteados, não havendo que se dizer em glosas diante de vaga afirmação de “operação não sujeita à tributação”.

Em sequência, argui que “quanto à glosa no tocante à operação efetuada no trimestre anterior, também não merece prosperar! Isto pois, é direito da Impugnante o creditamento sobre esta situação que, por não ter sido apurada no período em que efetuada, demonstra-se perfeitamente passível neste momento, conforme ampla documentação apresentada.”

No que diz respeito às glosas dos bens descritos como OPTISPERSE AP 4655, STEAMATE NA052 e CONRTROL IS 3020 GEBETZ, o contribuinte defende o seguinte:

Referidos produtos caracterizam-se como verdadeiros insumos no processo produtivo da Impugnante, traduzindo-se em itens que atuam diretamente nos tratamentos químicos necessários para a atividade da empresa.

Como exemplo, o produto Optisperse é utilizado para tratamento interno da caldeira, garantindo confiabilidade no desempenho através do controle de deposição e incrustação, qual, nos termos do já trazido aos autos, é essencial para a produção das vendas da Impugnante.

Nota-se que a interpretação do termo “insumos” é peculiar quanto à individualização dos procedimentos necessários para todo o desenrolar do processo produtivo destinado exclusivamente às vendas. E, acerca do tema, já se manifestou o CARF, em várias oportunidades, reconhecendo a necessidade da essencialidade para o conceito de insumo.

Das Máquinas, Equipamentos e Outros Bens incorporados ao Ativo Imobilizado

Aduz que “não há como prosperar as glosas nos moldes em que efetivadas! Sabe-se muito bem que, nos termos do inciso VI, do artigo 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação às máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado cuja utilização se dê na produção de bens destinados à venda.”

Explica que no caso do equipamento “aspirador” trata-se, “como a própria identificação trazida no documento fiscal, de aspirador industrial, que, como o próprio nome sugere, tem utilização efetiva na produção da empresa Impugnante, sem o qual seria impossível a finalização de toda a cadeia produtiva até que se chegue à operação final de venda.”

Diz ainda, a título de exemplo, “no caso do item “bureta”, novamente não merece prosperar sua identificação como “peça” não participante do processo produtivo da Impugnante. Isto pois, trata-se de instrumento laboratorial, qual serve para controlar com a máxima exatidão a quantidade das soluções líquidas de tratamentos químicos imprescindíveis para a qualidade da produção da Impugnante, ou seja, efetivamente utilizado no processo produtivo.” Afirma que a situação se repete a todos os itens objetos da glosa.

Relata que, em relação aos itens glosados em razão de ausência de comprovação, junta aos autos a documentação especificamente destes itens apontados conforme o Anexo II.

No que diz respeito ao item “pá carregadeira”, diz que em razão dos documentos acostados pela intimação, ficou evidenciado que sua utilização é necessária e obrigatória na manutenção de limpeza e higienização quando utilizada em outros setores que não sejam no armazém de farelo. Explica o seguinte:

A empresa Impugnante, por sua finalidade social, dentre outros, trabalha diretamente com farelo e grãos de soja, quais, para sua devida armazenagem, dependem de silos que, por sua vez, são abastecidos a partir da utilização da Pá Carregadeira.

A Pá Carregadeira, neste exemplo, serve para empurrar os grãos de soja para as bicas dos silos armazém, processo produtivo destinado à venda. Ou, ainda, no caso das moegas de descarga, servem igualmente para empurrar os grãos e, da mesma forma, para empurrar os farelos para expedição no armazém.

Ainda, quando da menção da utilização da Pá Carregadeira em outros setores, tem-se sua finalidade para descarga de biomassa (cavaco e briquete) dos caminhões e posterior armazenamento do produto, abastecimento de biomassa na fornalha do secador de soja, abastecimento de cavaco na talisca da caldeira, todos processos imprescindíveis para a produção destinada exclusivamente à venda!

Por fim, afirma que a Autoridade Fiscal se confundiu ao apresentar que a impugnante solicitou R\$ 206.790,91. Trata-se, em verdade, do montante referente à base de cálculo e o creditamento solicitado no período em referência foram os exatos R\$ 19.128,16, sendo R\$ 15.716,11 referente COFINS e R\$ 3.412,05 referente PIS, não havendo como subsistir a alegação de parte desacobertada. Diz que basta uma simples análise às planilhas juntadas ao presente Processo Administrativo para verificar a informação.

Despesas de Aluguéis de Prédios, Máquinas e Equipamentos

Afirma que seus créditos foram glosados por ausência de comprovação, mas informa que sempre esteve disponível para a apresentação dos demais documentos que se fizessem necessários. Diante disso, junta neste momento (Anexo III) os documentos que comprovam as operações em questão.

Explica que o inciso IV, do artigo 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, prevê ser possível o desconto dos créditos calculados em relação aos “aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa”. Acrescenta o seguinte:

Do que se denota da natureza dos serviços de locação contratados pela empresa Impugnante, todos os equipamentos objeto, quais sejam

Graneleiro, Cavalo, Toco, Maravalheiro, Bota Fora, Guincho, Rompedor, entre outros, são imprescindivelmente utilizados nas atividades da empresa, subsumindo-se totalmente a norma ao crédito apurado, razão pela qual merece deferimento, sob pena de manifesto ferimento à legislação e, sobretudo, aos Princípios da Legalidade e da Segurança Jurídica.

Devolução de Vendas Sujeitas à Incidência Não-Cumulativa

Diz que “a legislação, especificamente no inciso VIII, do artigo 3º, das Leis nº 10.673/2002 e 10.833/2003, preveem a possibilidade de desconto de crédito relativos aos “bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada”, sendo perfeitamente amoldado no presente caso.”

Explica que apresentou planilha esmiuçada acerca das operações de devolução realizadas, na ocasião, mas para melhor esclarecer a situação, fez a juntada das notas de saída referente às devoluções creditadas, comprovando-se a efetiva tributação destas (Anexo IV).

Energia Elétrica e Térmica, inclusive sob a forma de Vapor

Defende que a legislação (art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03 e art. 8º da IN SRF 404/04) acoberta perfeitamente a apuração da Impugnante, sendo passível de creditamento a totalidade dos valores em relação à energia consumida pela pessoa jurídica. Destaca-se, inclusive, que a legislação não traz qualquer condição a mais senão a consumação no estabelecimento.

Se insurge contra a afirmação do Auditor-Fiscal de que a demanda contratada não seria passível de creditamento. Explica que *“a demanda contratada nada mais é do que uma quantidade de energia disponibilizada pela concessionária à Impugnante, qual paga uma contraprestação previamente combinada independentemente da utilização efetiva, ou seja, trata-se de contratação pela disponibilização da energia elétrica, sem o qual não seria possível o fornecimento.”*

Diz que sobre tal parcela houve incidência do PIS e COFINS, por isso defende que *“não há razões para a glosa efetuada neste caso, seja pela essencialidade da demanda contratada, seja pela fidedigna tributação sobre a operação, o que, combinado à legislação, traduz-se perfeito o creditamento nestes termos.”*

Dos Ajustes Positivos de Crédito

O contribuinte relata que apurou créditos referente a levantamento extemporâneo, relativo aos anos de 2007 a 2011, com *“custos com manutenção industrial; manutenção de frota; pedágios; análise, classificação e padronização; aparelhos e equipamentos para laboratório; equipamentos de proteção individual; roupas profissionais; e custos com a intermediação de venda.”*

Defende que as *“Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, adotaram, em relação a não-cumulatividade do PIS e da COFINS, o método indireto subtrativo, consistente na*

aplicação da alíquota das contribuições sobre as receitas (valores a recolher) e sobre as compras e despesas (valores a recuperar)."

No que diz respeito aos custos com a intermediação de venda, afirma que são valores pagos aos representantes comerciais pela venda dos produtos da Sperafico. Explica que o fato da Lei nº 10.485/2002 excluir do direito ao crédito valores referentes à comissão paga pelas indústrias de automóveis às concessionárias, significa que as demais comissões pagas pelas indústrias atendem as condições necessárias para o enquadramento na atividade como insumo na produção ou fabricação de bens destinados a venda.

No tocante às máquinas e equipamentos industriais; aparelhos e equipamentos para laboratório; máquinas e implementos agrícolas; e veículos de transporte de carga, diz que *"a previsão legal está contida na alínea VI, do artigo 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, sendo, mais uma vez, perfeitamente passível de creditamento os valores apurados extemporaneamente pela Impugnante."*

Já em relação ao não estorno nas devoluções de compras, defende que não há previsão legal para se realize tais estornos e as poucas situações que exigem a reversão dos créditos apropriados são as definidas no parágrafo 13, do artigo 3º, da Lei nº 10.833/2003, que são *"apenas para os casos de produtos em que tenham sido furtados ou roubados, inutilizados ou deteriorados, destruídos em sinistro, ou quando insumos, empregados em produtos que tiveram estas destinações"*. Defende que *"não há que se dizer em estorno para a simples devolução de compras efetuadas ao fornecedor, motivo pelo qual afirma-se a existência de direito por estes creditamentos"*.

Por fim, afirma que apurou extemporaneamente a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. Faz referência ao RE nº 574706/STF para defender que, como o voto vencedor firmou o entendimento de que o ICMS não pode ser entendido como receita ou faturamento, uma vez que não integra o patrimônio do contribuinte, traduz-se perfeitamente cabível o creditamento em questão.

Do pedido

Diante de tudo, requer a reforma parcial do Despacho Decisório ora impugnado, especificamente na parte indeferida, para o especial fim em restar reconhecido o direito da totalidade dos créditos pleiteados pela empresa Impugnante e, conseqüentemente, sejam deferidos os pedidos de ressarcimento, bem como sejam homologadas as declarações de compensação efetuadas.

É o relatório.

A DRJ julgou a manifestação de inconformidade procedente em parte, reconhecendo parte do direito creditório, proferindo acórdão com a seguinte ementa:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/07/2012 a 30/09/2012

INSUMOS. PROCESSO PRODUTIVO. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DIREITO AO CRÉDITO. PARECER NORMATIVO Nº 05/2018.

Quando o contribuinte não evidencia as razões pelas quais a realização de determinado gasto é essencial ou relevante para o seu processo produtivo, não fica caracterizada para a referida despesa a condição de insumo gerador de créditos, não se admitindo o respectivo direito creditório pleiteado, na forma do Parecer Normativo nº 05/2018.

AQUISIÇÃO DE PRODUTOS COM SUSPENSÃO. ART. 8º DA LEI Nº 10.925/2004. VEDAÇÃO AO CRÉDITO BÁSICO.

É vedada a apuração dos créditos básicos, de que trata o art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, relacionados a aquisições de insumos feitas por pessoa jurídica agroindustrial para a produção dos produtos mencionados no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, efetuadas com suspensão da incidência das contribuições.

GASTOS COM MANUTENÇÃO. CALDEIRA. BENEFICIAMENTO DE GRÃOS. AGROINDÚSTRIA. INSUMOS. DIREITO AO CRÉDITO.

Considerando que o vapor produzido pela caldeira é utilizado no processo de beneficiamento de grãos pelo agroindustrial, então admite-se o direito ao crédito dos gastos realizados na manutenção desta, pois qualificam-se como insumos geradores de créditos, na forma do Parecer Normativo nº 05/2018.

EQUIPAMENTO DE USO COMUM. ÁREAS DE PRODUÇÃO E EXPEDIÇÃO. DIREITO AO CRÉDITO. NECESSIDADE DE RATEIO.

Quando o equipamento objeto do direito creditório é de uso comum às áreas de produção e expedição, o contribuinte deverá demonstrar contabilmente, por meio de balancetes por centro de custos, por meio de critério racional de rateio do gasto comum, qual parcela é aplicada diretamente no processo produtivo, para que se possa determinar sua qualificação como insumo gerador de crédito, e qual parcela não é passível de aproveitamento de créditos por se tratar de um gasto aplicado em outra área da empresa, a exemplo da expedição, etapa à margem do processo produtivo. Não restando evidenciado o rateio do gasto comum, não se admite o direito ao crédito pleiteado.

ENERGIA ELÉTRICA. DEMANDA CONTRATADA. DIREITO AO CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Por falta de previsão legal, é vedada a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins vinculados à demanda de energia elétrica contratada pela pessoa jurídica.

LOCAÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. UTILIZAÇÃO NO PROCESSO PRODUTIVO DA PESSOA JURÍDICA. DIREITO AO CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Desde que atendidos os requisitos da legislação de regência, as despesas com a locação de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo da pessoa

jurídica fazem jus ao desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep previsto no inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002 e Lei nº 10.833, de 2003.

LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. DIREITO AO CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas com a locação de veículos utilizados nas atividades da pessoa jurídica não fazem jus ao desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep previsto no inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, uma vez que veículos não se enquadram no conceito de "máquinas e equipamentos" para fins do referido dispositivo legal.

BENS RECEBIDOS EM DEVOLUÇÃO DE VENDAS. OPERAÇÕES SUJEITAS À TRIBUTAÇÃO. DIREITO AO CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Fica admitido o direito ao crédito apurado sobre bens recebidos em devolução de vendas que tenham sido objeto de faturamento tributado pelas contribuições, na forma do inc. III, art. 3º das Leis 10.833/03 e 10.637/02.

CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. APURAÇÃO.

Não se permite o aproveitamento de crédito extemporâneo, quando o contribuinte não fez sua escrita fiscal para levar ao mês de competência tais créditos identificados a destempo.

CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DAS DECLARAÇÕES.

Necessária a retificação da EFD Contribuições e DCTF para que se possa constituir os créditos decorrentes dos documentos não considerados na declaração original e também para a atualização dos saldos credores das declarações posteriores, evidenciando para a Administração Tributária os efeitos do refazimento de sua escrita fiscal.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/07/2012 a 30/09/2012

MATÉRIA NÃO CONTESTADA.

A matéria não especificamente contestada é reputada como incontroversa, não sendo possível impugná-la em momento processual posterior, na forma do art. 17 e do § 4º, art. 16 do Dec. 70.235/72

DESPACHO DECISÓRIO. MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. PROVAS.

Quando o contribuinte não traz aos autos as provas que demonstrem suas razões de defesa na manifestação de inconformidade, na forma do art. 16, inc. III do Dec. 70.235/72, resta manter as glosas do direito creditório efetuadas de ofício, pois não ficaram evidenciados os motivos necessários para desconstituição do feito.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Cientificada do julgamento em 24/10/2022, a recorrente apresentou recurso voluntário em 21/11/2022 (fls. 801/820), no qual alega em síntese que o entendimento exposto no acórdão recorrido não deve prevalecer, pois teria direito ao reconhecimento da integralidade dos créditos pleiteados, apresentando argumentação de defesa estruturada nos seguintes tópicos:

- i) bens e serviços utilizados como insumos;
- ii) máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado;
- iii) despesas de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos;
- iv) energia elétrica e térmica, inclusive sob a forma de vapor; e
- v) ajustes positivos de crédito.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha**, Relator

1 Competência para julgamento

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 Conhecimento

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, de forma que o conheço.

3 Mérito

Antes de adentrar nas questões de mérito específicas, exponho a seguir os entendimentos que adoto para as situações abordadas neste litígio.

Nos processos de ressarcimento ou compensação de créditos, o ônus da prova incumbe ao autor, ou seja, àquele que pretende utilizar o direito creditório alegado, quanto ao fato constitutivo do seu direito, devendo ser aplicado o artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil.

A mera alegação do direito creditório, desacompanhada de provas baseadas sobretudo na escrita contábil e fiscal do período, não é suficiente para demonstrar a liquidez e

certeza do crédito. Na ausência da prova, em vista dos requisitos de certeza e liquidez, conforme art. 170 do CTN, o pedido deve ser negado.

Seguindo o disposto no artigo 16, inciso III e parágrafo 4º, e artigo 17 do Decreto nº 70.235/1972, a regra geral é que:

- i) a prova deve ser apresentada no primeiro momento processual em que o contribuinte tiver a oportunidade, seja na apresentação da impugnação em processos decorrentes de lançamento seja na apresentação de manifestação de inconformidade em pedidos de restituição e/ou compensação, podendo ela ser produzida em momento posterior apenas de forma excepcional, nas hipóteses em que *"a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; b) refira-se a fato ou a direito superveniente; c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos"*, sob pena de preclusão; e
- ii) a matéria não expressamente contestada é reputada como incontroversa, não sendo possível impugná-la em momento processual posterior.

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, 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.

Feitas essas considerações, passo a analisar as questões de mérito.

3.1 Bens utilizados como insumo

A fiscalização glosou créditos calculados em relação a aquisições:

- i) de bens não sujeitos ao pagamento das contribuições (§ 2º do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003), considerando que os códigos de situação tributária (CST) das notas fiscais emitidas pelos fornecedores denotaram esse tipo de operação;
- ii) de materiais de consumo, por não se enquadrarem como insumo;
- iii) de bens descritos como OPTISPERSE AP 4655, STEAMATE NA052 e CORTROL IS 3020 GEBETZ, por não se enquadrarem como insumo; e
- iv) não efetuadas no trimestre correspondente.

A DRJ manteve as glosas efetuadas pela fiscalização, exceto em relação ao bem descrito como OPTISPERSE AP 4655, cujas glosas foram revertidas.

Bens não sujeitos ao pagamento das contribuições

A recorrente alega que as aquisições de bens não sujeitos ao pagamento das contribuições referem-se a resíduos de madeiras, adquiridos para utilização no processo produtivo, sendo que por serem insumos de origem vegetal estariam sujeitos à Lei nº 10.925/2004, que suspende a incidência das contribuições no caso de venda (art. 9º).

Desse modo, no documento fiscal de todas as operações de venda abrangidas pela suspensão deveria figurar a expressão “venda efetuada com suspensão”, bem como a especificação do dispositivo legal correspondente, de acordo com o disposto no § 2º do art. 2º da IN SRF nº 660/2006. Cita a Solução de Consulta nº 249 de 29/06/2009.

A recorrente não deixa muito claro esse argumento, mas tudo leva a crer que pretende justificar o aproveitamento do crédito em razão da ausência da informação sobre a suspensão da incidência na nota fiscal de aquisição.

Sem razão neste ponto, pois a lei não incluiu a informação na nota fiscal como um requisito para a suspensão das contribuições na aquisição de insumos. Nesse sentido, a Solução de Divergência Cosit nº 15, de 14 de setembro de 2012, disciplina o seguinte:

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep

EMENTA: **O descumprimento da obrigação acessória prevista no § 2º do art. 2º da Instrução Normativa SRF nº 660, de 17 de julho de 2006, não afasta a suspensão de incidência instituída pelo art. 9º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004.**

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, art. 9º; Instrução Normativa SRF nº 660, de 17 de julho de 2006, art. 2º, §2º.

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

EMENTA: **O descumprimento da obrigação acessória prevista no § 2º do art. 2º da Instrução Normativa SRF nº 660, de 17 de julho de 2006, não afasta a suspensão de incidência instituída pelo art. 9º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004.**

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, art. 9º; Instrução Normativa SRF nº 660, de 17 de julho de 2006, art. 2º, §2º. (Grifouse)

Com isso, o argumento trazido pela recorrente é insuficiente para afastar as glosas efetuadas pela fiscalização, já que quando a operação está sujeita à suspensão não é possível o aproveitamento de créditos da Cofins em decorrência das referidas aquisições (inciso II do § 2º do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003).

Diante disso, voto por manter a glosa de crédito calculado em relação a aquisições de bens não sujeitos ao pagamento das contribuições.

Materiais de consumo

A recorrente não se manifestou acerca das glosas de créditos sobre aquisições de materiais de consumo. Logo, por se tratar de matéria não expressamente contestada é reputada como incontroversa.

Diante disso, voto por manter a glosa de crédito calculado em relação a aquisições de materiais de consumo.

Bens descritos como OPTISPERSE AP 4655, STEAMATE NA052 e CORTROL IS 3020 GEBETZ

A DRJ reverteu a glosa dos créditos apurados sobre o produto OPTISPERSE AP 4655 e manteve o impedimento do direito ao crédito dos itens STEAMATE NA052 e CONRTROL IS 3020 GEBETZ.

No que diz respeito aos itens STEAMATE NA052 e CONRTROL IS 3020 GEBETZ, a recorrente não se manifestou expressamente na peça recursal. Por se tratar de matéria não expressamente contestada é reputada como incontroversa.

Diante disso, voto por manter a glosa de crédito calculado em relação aos bens descritos como STEAMATE NA052 e CORTROL IS 3020 GEBETZ.

Operações não efetuadas no trimestre correspondente

A recorrente alega que tem direito ao creditamento sobre esta situação que, por não ter sido apurada no período em que efetuada, demonstra-se perfeitamente passível neste momento. Diz que referidos produtos caracterizam-se como verdadeiros insumos no processo produtivo, traduzindo-se em itens que atuam diretamente nos tratamentos químicos necessários para a atividade da empresa. Cita decisões do CARF para o conceito de insumo.

Neste tópico, concordo e adoto o entendimento exposto no acórdão recorrido, conforme trecho transcrito a seguir:

(...) Aqui também não lhe reserva melhor sorte, pois, embora o § 4º do art. 3º das Leis 10.833/03 e 10.637/02 permita o aproveitamento de créditos em meses subsequentes, quando não utilizados em períodos anteriores, para viabilizar isto o contribuinte precisa refazer sua escrita fiscal para alocar tais créditos identificados fora de tempo, levando-os ao mês de competência.

Se os créditos identificados, após alocação ao período correto, provocar a existência de saldo credor, entra a regra do § 4º do art. 3º das referidas Leis, se permitindo o aproveitamento deste em meses subsequentes para dedução da contribuição devida, tudo isso respeitando-se o prazo prescricional de 5 anos a partir do mês que originou o crédito que compõe o referido saldo credor. Porém não é possível acumular o crédito de outros períodos e alocá-los em um mês qualquer subsequente, como o contribuinte pretendeu fazer.

Diante disso, voto por manter a glosa de crédito calculado em relação a operações não efetuadas no trimestre correspondente.

3.2 Serviços utilizados como insumo

Trata-se de créditos apurados em relação a serviços de fretes informados como “Serviços utilizados como Insumos”.

A fiscalização afirma que foram encontrados fretes cujo bem adquirido houve tributação, no entanto não foi demonstrada a composição desses fretes como custo da mercadoria, e sim, apresentado isoladamente. Ademais, em consulta aos lançamentos contábeis, constata-se que a contribuinte contabilizou o frete diretamente em contas de resultado.

Dessa forma, foram objeto de glosa todos os valores informados pela contribuinte referente a fretes sobre compras, por não ter sido demonstrado detalhadamente que estes fretes compuseram o custo de aquisição dos produtos fabricados.

A recorrente alega que apresentou planilha detalhada relativa aos fretes contratados, juntando, para tanto, a relação das chaves de acesso relativas aos Conhecimentos de Transporte, sendo todos os casos diretamente atrelados às operações de venda onde a empresa arcou com os valores de transporte, situação que se amolda perfeitamente no direito ao creditamento.

Diz que dos documentos juntados comprova-se a contratação de transporte pela empresa destinado a entrega de produtos adquiridos por seus clientes, endereços destinatários.

Argumenta que tem o frete como efetivo insumo na finalização da cadeia produtiva destinada à venda, sendo seu custo suportado integralmente pela empresa nas operações de saída de venda.

A DRJ informa que, após consulta da chave de acesso dos Conhecimentos de Transporte Eletrônicos - CT-e, por amostra, não foi possível confirmar as alegações da contribuinte de que os fretes em debate são relativos a operações de vendas.

Destaca que a planilha em questão evidencia que o destinatário é o CNPJ da recorrente, o que contradiz a sua tese, e que a consulta do CT-e apenas revela que a empresa é a tomadora dos serviços, mas não traz outras informações que permitam concluir de que se trata de um frete na operação de venda. Em seguida expõe uma consulta para ilustrar (fl. 781).

Informa, além disso, que por meio de um documento em .pdf juntado ao processo foi possível constatar que se trata de uma operação de aquisição e não de venda, sendo que a mercadoria transportada sequer foi enquadrada como insumo pela fiscalização.

Nesse contexto, a DRJ manteve as glosas da fiscalização.

Como relatado, a recorrente não apresentou elementos capazes de comprovar a sua tese de que tais fretes foram utilizados em operações de venda, ou que teriam sido fretes utilizados na aquisição de insumos, como informado na escrituração fiscal de julho a setembro de 2012.

Desse modo, voto por manter as glosas tratadas neste tópico.

3.3 Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado

Em relação a “Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (crédito com base no valor de aquisição)” a fiscalização elaborou planilha detalhando os itens cujos valores foram glosados e os aceitos, com as respectivas justificativas, quais sejam: *“não apresentação de documentação comprobatória”* ou *“não utilizado na produção de bens destinados à venda”* (fls. 424/425).

A DRJ manteve todas as glosas efetuadas pela fiscalização, destacando que não foi objeto de contestação expressa a glosa de créditos sobre itens denominados “roçadeira”, “veículo”, “ar condicionado” e “peças”.

A recorrente alega que foi glosada a totalidade de itens que, embora façam parte direta e efetivamente do processo produtivo, foram entendidos como não vinculados à essa atividade, tais como veículos, roçadeira, bureta, aspirador, entre outros.

Diz que o acórdão considerou tais glosas como sendo não contestadas pela empresa recorrente, o que, contudo, não condiz com a realidade fática, posto que apresentada manifestação de inconformidade sobre todos os itens equivocadamente glosados, no qual, incluem-se os acima mencionados e que ora se reitera visando seja reformado o acórdão para reconhecer não apenas contestada a autuação, mas o efetivo crédito decorrente de referidos bens.

À título de exemplo, cita o caso do equipamento “aspirador”, cuja própria identificação trazida no documento fiscal, de aspirador industrial, já sugere a sua utilização efetiva na produção.

Menciona também o item “bureta”, alegando que não merece prosperar sua identificação como “peça” não participante do processo produtivo, por se tratar de instrumento laboratorial para controlar a quantidade das soluções líquidas de tratamentos químicos imprescindíveis para a qualidade da produção, ou seja, efetivamente utilizado no processo produtivo.

E diz que tal situação se repete em relação a todos os objetos de glosa.

Em relação à “pá carregadeira”, diz tratar-se de equipamento imprescindível para o regular andamento das atividades, sem a qual o processo produtivo não ocorreria; que se denota sua utilização nos documentos juntados ao processo em cumprimento às intimações recebidas, sobretudo quando da descrição de sua necessária (e obrigatória) manutenção de limpeza e higienização quando utilizada em outros setores que não sejam no armazém de farelo.

Acrescenta que:

A empresa, por sua finalidade social, dentre outros, trabalha diretamente com farelo e grãos de soja, quais, para sua devida armazenagem, dependem de silos que, por sua vez, são abastecidos a partir da utilização da Pá Carregadeira.

A Pá Carregadeira, neste exemplo, serve para empurrar os grãos de soja para as bicas dos silos armazém, processo produtivo destinado à venda. Ou, ainda, no caso das moegas de descarga, servem igualmente para empurrar os grãos e, da mesma forma, para empurrar os farelos para expedição no armazém.

Ainda, quando da menção da utilização da Pá Carregadeira em outros setores, tem-se sua finalidade para descarga de biomassa (cavaco e briquete) dos caminhões e posterior armazenamento do produto, abastecimento de biomassa na fornalha do secador de soja, abastecimento de cavaco na talisca da caldeira, todos processos imprescindíveis para a produção destinada exclusivamente à venda!

Pois bem.

Inicialmente, informo que não localizei na manifestação de inconformidade (fls. 673/693) nenhuma contestação expressa acerca dos itens denominados “roçadeira”, “veículo”, “ar condicionado” e “peças”, o que corrobora o que foi informado no acórdão da DRJ e afasta a argumentação contrária da recorrente.

Com relação ao “*aspirador industrial*”, adoto e reproduzo os argumentos da DRJ:

No que diz respeito ao item “aspirador industrial”, argumenta que por ser “industrial” é utilizado no seu processo produtivo. Ocorre que o contribuinte não explica de que maneira o item em questão é utilizado em seu processo produtivo, em que etapa da produção. O fato de a denominação do aspirador conter a palavra “industrial” em absolutamente nada indica que tal equipamento será utilizado no processo produtivo. Indica apenas que se trata de um aspirador com poder de sucção mais elevado que os comuns, podendo ser utilizado no processo produtivo ou em outros setores, como no armazém de produtos acabados, área que não envolve mais a produção. Como o contribuinte apresentou uma explicação genérica, não é possível entender de forma inequívoca que tal equipamento seja de fato utilizado no processo produtivo como alega.

Da mesma forma, adoto e reproduzo os argumentos da DRJ sobre o item “*bureta*”:

No caso do item “bureta” explica que se trata de “instrumento laboratorial, qual serve para controlar com a máxima exatidão a quantidade das soluções líquidas de tratamentos químicos imprescindíveis para a qualidade da produção da Impugnante, ou seja, efetivamente utilizado no processo produtivo”. Aqui mais uma vez não fica inequívoco se o tratamento químico está sendo aplicado durante o processo produtivo ou sobre os grãos já beneficiados e armazenados para a venda, como meio de evitar pragas. O contribuinte não explica adequadamente em que etapas do processo produtivo é utilizada a bureta e que produtos químicos são aplicados com tal instrumento e seus efeitos nos bens produzidos, de maneira que não é possível concluir que seja utilizado no processo produtivo como defende.

Quanto à “pá carregadeira”, acompanho igualmente a posição da DRJ:

No que diz respeito às glosas de créditos apurados sobre a aquisição de “pás carregadeiras”, o contribuinte explica que se trata de um equipamento extremamente versátil, utilizado desde a movimentação de farelo e grãos de soja para as bicas dos silos armazém, moegas de descarga e expedição, bem como a descarga de biomassa, abastecimento de biomassa na fornalha do secador de soja e da caldeira.

Notadamente, as “pás carregadeiras” são um equipamento que pode ser utilizado nas áreas ligadas à fabricação do produto, bem como na expedição do produto acabado, etapa que não pertence mais ao processo produtivo. Nesta situação, é possível ter um mesmo item que ora gera direito ao crédito, ora não. Tudo depende de onde está sendo utilizado, em quais atividades. Aqui vale citar um trecho do Parecer Normativo Cosit nº 5/2018 que trata da questão:

164. Em diversas hipóteses apresentadas neste Parecer Normativo é possível que o mesmo bem ou serviço seja considerado insumo gerador de créditos para algumas atividades e não o seja para outras.

165. Nessa hipótese, a pessoa jurídica deverá realizar rateio fundamentado em critérios racionais e devidamente demonstrado em sua contabilidade para determinar o montante de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurável em relação a cada bem, serviço ou ativo, discriminando os créditos em função da natureza, origem e vinculação, observadas as normas específicas (exemplificativamente, art. 35 da Lei nº 12.058, de 13 de outubro de 2009) e as obrigações acessórias aplicáveis. (grifei)

Com isso, quando o equipamento objeto do direito creditório é de uso comum às áreas de produção e expedição, por exemplo, o contribuinte também deverá demonstrar contabilmente, por meio de balancetes por centro de custos, por meio de critério racional de rateio do gasto comum, qual parcela é aplicada diretamente no processo produtivo para que se possa determinar sua qualificação como insumo gerador de crédito e qual parcela não é passível de aproveitamento de créditos por se tratar de um gasto aplicado em outra área da empresa, a exemplo da expedição. No caso concreto o contribuinte não comprovou adequadamente a aplicação exclusiva na atividade produtiva ou o seu rateio em razão do equipamento ser utilizado em diversas áreas.

Assim, considerando que não ficou comprovado o uso dos equipamentos em debate no processo produtivo da recorrente, voto por manter as glosas abordadas neste tópico.

3.4 Despesas de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos

A fiscalização glosou todos os itens creditados a título de despesas com aluguéis de máquinas e equipamentos nas EFD Contribuições/Dacon, conforme detalhado na planilha à fl. 431, porque, em resposta à intimação para apresentar cópias de todos os contratos referentes a essas

despesas, a recorrente se absteve de apresentar qualquer documento que comprovasse os créditos.

A DRJ informou que a contribuinte juntou aos autos diversas cópias de notas fiscais e um contrato de arrendamento de veículos e, após o cotejo dos documentos apresentados com a planilha elaborada pela fiscalização (fl. 431) reverteu algumas glosas. As glosas revertidas e as mantidas foram detalhadas na planilha à fl. 785.

Nos casos comprovados houve a reversão da glosa, pois se trata de locação de equipamentos, guinchos em sua maioria, hipóteses em que há a previsão de aproveitamento ao crédito com fundamento no inc. IV, art. 3º das Leis 10.833/03 e 10.637/02.

De outro lado, foram mantidas as glosas com aproveitamento extemporâneo de maneira irregular do crédito, bem como em relação a despesas que, além de não comprovadas adequadamente, se referiram a locação de veículos.

Quanto ao aproveitamento extemporâneo de créditos, a DRJ repisou os argumentos já mencionados em tópico anterior deste voto.

No tocante à locação de veículos, não considerou as despesas comprovadas adequadamente porque a contribuinte apenas apresentou um aditivo ao contrato de arrendamento de veículos, com vigência indefinida, sem qualquer documento que ateste a realização dos serviços nos meses em questão.

Expôs, ainda, que há entendimento consolidado na RFB no sentido de que não é permitido o direito ao crédito sobre as despesas com locação de veículos por não haver previsão legal, conforme abordado na Solução de Consulta Disit/SRRF06 nº 6004, de 08 de abril de 2020.

A recorrente alega que, em sede de impugnação, informou a juntada dos documentos por meio dos quais verifica-se a autenticidade destas operações, bem como apresentou planilha elaborada em relação aos Serviços de Locação apurados no período todos fidedignamente contratados e documentados, não havendo razões para as glosas efetuadas.

Pois bem.

Quanto aos créditos apurados indevidamente de forma extemporânea, compartilho o mesmo entendimento da DRJ, conforme já exposto em tópico anterior, motivo pelo qual voto por manter as glosas.

Quanto à locação de veículos, a recorrente não indicou elementos capazes de afastar os argumentos da DRJ quanto à falta de comprovação. Ademais, os dispêndios com locação de veículos de transporte de carga ou de passageiros não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas, conforme já assentado na Súmula nº 190 do CARF:

Súmula CARF nº 190

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

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

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

Ante o exposto, voto por manter as glosas tratadas neste tópico.

3.5 Energia elétrica e térmica, inclusive sob a forma de vapor

A fiscalização glosou os valores referentes à juros e multas e demanda contratada junto à empresa de energia elétrica, sob o argumento de que o artigo 3º, inciso III, da Lei nº 10.833/03 permite o direito ao crédito da Cofins sobre a energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, e não a energia elétrica contratada, tampouco o valor total da fatura de energia elétrica.

A DRJ manteve as glosas da fiscalização.

A recorrente discorda de que, como quis fazer crer a Informação Fiscal, os valores sobre a “demanda contratada” não seriam passíveis de creditamento, por supostamente estarem dissociados com o custo da energia elétrica.

Isso porque a demanda contratada nada mais é do que uma quantidade de energia disponibilizada pela concessionária à empresa, a qual paga uma contraprestação previamente combinada independentemente da utilização efetiva, ou seja, trata-se de contratação pela disponibilização da energia elétrica, sem o qual não seria possível o fornecimento. Destaca, ainda, que sobre este montante incide PIS e COFINS.

Conclui que não há razões para a glosa efetuada neste caso, seja pela essencialidade da demanda contratada, seja pela fidedigna tributação sobre a operação, o que, combinado à legislação, traduz-se perfeito o creditamento nestes termos.

A meu ver, sem razão a recorrente, pois não há previsão legal para a apuração de créditos sobre tais despesas. Nesse sentido, bem mencionou a DRJ a conclusão da Solução de Consulta Cosit nº 204, de 15 de dezembro de 2021:

Conclusão

Em face do que foi exposto, soluciona-se a presente consulta respondendo à consulente que:

a) a pessoa jurídica que apura a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins de forma não cumulativa está autorizada a apropriar créditos dessas contribuições vinculados à energia elétrica efetivamente consumida nos seus estabelecimentos, desde que atendidos os requisitos da legislação de regência;

b) por falta de previsão legal, é vedada a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins vinculados à demanda de energia elétrica contratada pela pessoa jurídica; (grifei)

Cabe citar nesse sentido a recente Súmula publicada pelo CARF:

SÚMULA 224

Para efeito de apuração de crédito no âmbito do regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, somente será considerada a energia elétrica efetivamente consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, não se enquadrando nesse conceito outras despesas como a Contribuição para o Custeio da Iluminação Pública (COSIP) ou a demanda contratada.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.155, 9303-015.234, 9303-015.264, 9303-006.627, 9303-014.981, 9303-015.151.

Ante o exposto, voto por manter as glosas tratadas neste tópico.

3.6 Ajustes positivos de crédito

Por concordar com os argumentos expostos pela DRJ, adoto-os como minhas razões de decidir, transcrevendo-os a seguir:

A autoridade tributária constata que os créditos informados nesta rubrica são extemporâneos e explica que a Linha 16A/22 – Ajustes Positivos de Créditos da DACON somente se presta a informar créditos que não são contemplados em outras linhas, mesmo que extemporâneos. Afirma que as hipóteses de créditos pretendidos pelo contribuinte não têm previsão para constar na referida linha da DACON.

O contribuinte se defende informando que apurou créditos extemporâneos relativos aos anos de 2007 a 2011 com “custos com manutenção industrial; manutenção de frota; pedágios; análise, classificação e padronização; aparelhos e equipamentos para laboratório; equipamentos de proteção individual; roupas profissionais; e custos com a intermediação de venda. Informa que também apurou créditos extemporâneos relativos à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, em razão do RE nº 574706/STF.

Alega que alguns destes gastos são insumos e outros já têm previsão expressa na lei para o aproveitamento do crédito, por exemplo. A despeito disso, sem adentrar no mérito dos créditos que se pretende aproveitar, pois não foi o objeto do procedimento de fiscalização, o impugnante não traz aos autos qualquer prova, planilha, detalhamento ou documentação que sejam suficientes para atestar suas alegações.

Sobre a forma de aproveitamento de créditos extemporâneo, o tema já foi tratado neste voto e a conclusão é a mesma: os supostos créditos não foram aproveitados de maneira adequada legalmente, como se verifica com mais detalhes adiante.

Inicialmente, é fato que o § 4º do art. 3º das Leis 10.833/03 e 10.637/02 permite o aproveitamento de créditos em meses subsequentes, quando não utilizados em períodos anteriores, conforme segue abaixo:

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

Ocorre que para a interpretação sobre quais créditos podem ser aproveitados e em que momento (critério temporal) pode-se materializar este direito é necessário que se faça uma construção teleológica com o texto legal. Sobre isto, transcrevo a lição de Paulo de Barros Carvalho (Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência. Ed. Saraiva. 2004, pág. 62) que orienta:

“(…) como todo texto tem um plano de expressão, de natureza material, e um plano de conteúdo, por onde ingressa a subjetividade do agente para compor as significações da mensagem, é pelo primeiro, vale dizer, a partir do contacto com a literalidade textual, com o plano dos significantes ou com o chamado plano da expressão, como algo objetivado, isto é, posto intersubjetivamente, ali onde estão as estruturas morfológicas e gramaticais, que o intérprete inicia o processo de interpretação, propriamente dito, passando a construir os conteúdos significativos dos vários enunciados ou frases prescritivas para, enfim, ordená-los na forma estrutural de normas jurídicas, articulando essas entidades para constituir um domínio.”

Com isso, notadamente não é possível ler o enunciado do § 4º do art. 3º das Leis 10.833/03 e 10.637/02 sem conjugá-lo com outras disposições destas mesmas Leis. Passeando pelo texto legal se percebe que os comandos do §1º e §14 do art. 3º definiram como critério temporal o “mês” da ocorrência dos fatos que ensejaram o cálculo do crédito da não-cumulatividade para fins de determinação do momento do seu aproveitamento, conforme transcrito:

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:

(...)

§ 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:

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 e VII do caput, incorridos no mês;

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

(...)

*§14 Opcionalmente, o contribuinte poderá calcular o crédito de que trata o inciso III do § 1º deste artigo, relativo à aquisição de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado, no prazo de 4 (quatro) anos, mediante a aplicação, **a cada mês**, das alíquotas referidas no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor correspondente a 1/48 (um quarenta e oito avos) do valor de aquisição do bem, de acordo com regulamentação da Secretaria da Receita Federal.*

(grifei e negritei)

Com isso, resta evidente que o critério temporal da regra matriz para fins de apuração do crédito da não-cumulatividade é o “mês” e este entendimento norteou o procedimento fiscal realizado pela autoridade tributária.

Pelo exposto é possível concluir que a legislação ao referir-se à expressão “o crédito não aproveitado em determinado mês” alude ao crédito registrado na escrita no mês de competência e que não ainda tenha sido aproveitado, seja mediante desconto do valor da contribuição devida no próprio mês de registro (art. 3º) ou ressarcido, nas hipóteses permitidas.

Com isso, para o aproveitamento de crédito extemporâneo, o contribuinte precisa refazer sua escrita fiscal para alocar tais créditos identificados fora de tempo, levando-os ao mês de competência. Se os créditos identificados, após alocação ao período correto, provocar a existência de saldo credor, entra a regra do § 4º do art. 3º, se permitindo o aproveitamento deste em meses subsequentes para dedução da contribuição devida, tudo isso respeitando-se o prazo prescricional de 5 anos a partir do mês que originou o crédito que compõe o referido saldo credor.

A retificação das DACON, apontada pela fiscalização, é medida necessária não somente para que se possa constituir os créditos decorrentes dos documentos não considerados na declaração original, mas também para a atualização dos saldos de créditos das declarações posteriores. Trata-se de ação determinante para demonstrar com precisão que o crédito está constituído e, mais importante, que ele não foi utilizado em períodos anteriores.

Ainda que se pudesse superar o descumprimento do aspecto formal (retificação das declarações), o contribuinte não apresentou qualquer demonstrativo que evidenciasse o refazimento de sua apuração e o surgimento de eventual saldo credor que permitisse o seu abatimento com os valores devidos nas competências objeto das glosas.

Ante o exposto, voto por manter as glosas tratadas neste tópico.

4 Conclusão

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

ACÓRDÃO 3002-003.934 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA

PROCESSO 10183.910751/2016-64

Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha

DOCUMENTO VALIDADO