



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 10410.720523/2011-69
Recurso Voluntário
Acórdão n° 3401-007.237 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de janeiro de 2020
Recorrente USINAS REUNIDAS SERESTA SA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

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

DECADÊNCIA. ANÁLISE DE DIREITO CREDITÓRIO. GLOSA DE CRÉDITOS. INOCORRÊNCIA.

O prazo decadencial para a constituição do crédito tributário não se confunde com o prazo para análise de pedidos de ressarcimento e declarações de compensação, durante o qual a Administração pode rever documentos e cálculos, deduzindo os créditos indevidos ou não comprovados.

INSUMOS. CONCEITO. STJ. RESP. 1.221.170/PR. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

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

AGROINDÚSTRIA. PROCESSO PRODUTIVO. FASE AGRÍCOLA. INSUMOS. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

As despesas com a atividade agrícola, parte do processo produtivo da contribuinte, podem ser consideradas insumos desde que respeitado o conceito jurisprudencial para sua definição.

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS PROBATÓRIO DO POSTULANTE.

Nos processos derivados de pedidos de ressarcimento e declaração de compensação, a comprovação do direito creditório incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos elementos probatórios suficientes para demonstrar a existência, certeza e liquidez do crédito pleiteado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento em relação a utilização dos créditos extemporâneos, vencidos os conselheiros Lázaro Antônio Souza Soares, Larissa Nunes Girard e Mara Cristina Sifuentes; e por unanimidade de votos, em

dar parcial provimento ao recurso para reconhecer o crédito de insumos referente às aquisições de equipamentos de proteção individual, material de limpeza e materiais de laboratório.

(documento assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Seixas Pantarolli - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Mara Cristina Sifuentes, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Lázaro Antonio Souza Soares, João Paulo Mendes Neto, Fernanda Vieira Kotzias, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Marcos Roberto da Silva (Suplente convocado) e Larissa Nunes Girad (Suplente convocado).

Relatório

Por medida de celeridade e eficiência processual, adoto parcialmente o breve relatório constante do Acórdão recorrido:

O interessado transmitiu o PER n.º 25108.48110.040909.1.5.09-7490, no qual requer ressarcimento de crédito relativo à Cofins não-cumulativa – exportação do 3º trimestre de 2007;

Posteriormente transmitiu as Dcomps n.º 40896.84688.260310.1.7.09-5920, 36387.30787.260310.1.7.09-2391 e 17742.15454.260310.1.7.09-7916, visando compensar os débitos nelas declarados com o crédito acima;

A DRF-Maceió/AL emitiu Despacho Decisório no qual reconhece parcialmente o direito creditório e homologa as compensações pleiteadas até o limite do crédito reconhecido;

A empresa apresentou manifestação de inconformidade de fls. 5.765/5.782, na qual alega, em síntese, que:

a) PRELIMINARMENTE - DA IMUTABILIDADE DO SALDO DAS DACONS ATÉ DEZEMBRO DE 2007 - OCORRÊNCIA DA DECADÊNCIA PARA AFERIÇÃO DAS INFORMAÇÕES FISCAIS;

b) DA ILEGALIDADE NAS GLOSAS DE CRÉDITO DE INSUMOS;

c) DA INDEVIDA GLOSA DOS CRÉDITOS DE VALORES LANÇADOS A MAIOR;

A **decisão de primeira instância** foi unânime pela improcedência da Manifestação de Inconformidade, conforme ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2007

PRESCRIÇÃO

Não existe prescrição para pedidos de restituição.

PIS/PASEP - COFINS. INSUMOS

O conceito de insumos para fins de crédito de PIS/Pasep e COFINS é o previsto no § 5º do artigo 66 da Instrução Normativa SRF 247/2002, que se repetiu na IN 404/2004.

PIS/PASEP - COFINS. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS

Para apropriar extemporaneamente créditos do PIS e da Cofins, a pessoa jurídica deve recalcular os tributos devidos em cada período de apuração e retificar as respectivas declarações entregues à Receita Federal, observando as restrições temporais e normativas impostas a essas retificações.

Cientificada do acórdão de piso, a empresa interpôs **Recurso Voluntário** em que repisa os argumentos da Manifestação de Inconformidade.

Encaminhado ao CARF, o presente foi distribuído por sorteio à minha relatoria.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Relator.

1- Da admissibilidade

O presente Recurso Voluntário atende aos pressupostos de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

2- Da preliminar de decadência

Sustenta a Recorrente que, por ter sido cientificada do resultado da ação fiscal e do teor do Despacho Decisório em 10/12/2012, a autoridade fiscal estaria impedida de analisar direito creditório anterior a dezembro de 2007, em razão de ter se operado o prazo decadencial de cinco anos em relação a tais períodos, para os quais seriam imutáveis os saldos dos respectivos DACON's.

Tal alegação não merece acolhida. O prazo decadencial ao qual se refere o contribuinte é aquele previsto no CTN para a constituição de crédito tributário, o qual não se confunde com o prazo de 5 anos, previsto no §5º do artigo 74 da Lei 9.430/1996, que assiste ao Fisco para análise dos pedidos de ressarcimento e declarações de compensação, cujo termo inicial é a data de transmissão do pedido ou declaração. No prazo de análise, a autoridade fiscal pode deduzir os créditos que entender indevidos ou não comprovados, não havendo óbice temporal para que a Administração reveja documentos e cálculos para a apuração da certeza e liquidez dos créditos pleiteados, mesmo relativamente a períodos já alcançados pela decadência do direito de “lançar tributos”.

É por esta razão que reputo acertada a decisão de piso e rejeito a preliminar.

3 - Do mérito

A Recorrente pretende ver reformado Acórdão que manteve hígido Despacho Decisório de deferimento parcial dos pedidos de ressarcimento por ela formulados em relação à Cofins, deixando de homologar integralmente as compensações declaradas. O reconhecimento parcial do direito creditório se deu em razão das glosas efetuadas pela fiscalização em diversas rubricas de créditos decorrentes da aquisição de bens e serviços supostamente utilizados como insumos.

Em sede de Recurso Voluntário, contesta as glosas efetuadas discorrendo acerca do conceito de insumos e da sua aplicabilidade aos processos produtivos agroindustriais, tanto na fase agrícola como na fase industrial. Contesta ainda, especificamente, as glosas em relação à aquisição de veículos leves e materiais e serviços de construção e a possibilidade de apropriação de créditos extemporâneos.

3.1 - Do ônus da prova

Ab initio, convém assentar que, em processos de restituição/compensação, em que se discute o direito creditório do contribuinte, o ônus de provar a existência deste direito, bem como a certeza e a liquidez do crédito, recai sobre o postulante. Não se trata de imputação fiscal e, por conseguinte, não é dever da autoridade fiscal perscrutar a documentação fiscal da empresa ou realizar perícias e diligências, com o fito de produzir prova suficiente ao reconhecimento do direito, pois sendo o requerimento de iniciativa do próprio contribuinte, incumbe a ele o ônus de provar o que alega. Transcreva-se a reiterada jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que caminha neste sentido:

“ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. **DILAÇÃO PROBATÓRIA. DILIGÊNCIAS.** A realização de diligências destina-se a resolver dúvidas acerca de questão controversa originada da confrontação de elementos de prova trazidos pelas partes, mas não para permitir que seja feito aquilo que a lei já impunha como obrigação, desde a instauração do litígio, às partes componentes da relação jurídica.”

(Acórdãos n. 3403-002.106 a 111, Rel. Cons. Alexandre Kern, unânimes, sessão de 23.abr.2013) (grifo nosso)

“PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO. Nos pedidos de compensação/ressarcimento, **incumbe ao postulante a prova de que cumpre os requisitos previstos na legislação para a obtenção do crédito pleiteado.**” (grifo nosso) (Acórdão n. 3403-003.173, Rel Cons. Rosaldo Trevisan, unânime - em relação à matéria, sessão de 21.ago.2014) (No mesmo sentido: Acórdão n. 3403-003.166, Rel Cons. Rosaldo Trevisan, unânime - em relação à matéria, sessão de 20.ago.2014; Acórdão 3403-002.681, Rel Cons. Rosaldo Trevisan, unânime - em relação à matéria, sessão de 28.jan.2014; e Acórdãos n. 3403-002.472, 473, 474, 475 e 476, Rel

Cons. Rosaldo Trevisan, unânimes - em relação à matéria, sessão de 24.set.2013)

“CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO. Nos processos relativos a ressarcimento tributário, incumbe ao postulante ao crédito o dever de comprovar efetivamente seu direito.”

(Acórdãos 3401-004.450 a 452, Rel Cons. Rosaldo Trevisan, unânimes, sessão de 22.mar.2018)

“PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO DO POSTULANTE. Nos processos que versam a respeito de compensação ou de ressarcimento, a comprovação do direito creditório recai sobre aquele a quem aproveita o reconhecimento do fato, que deve apresentar elementos probatórios aptos a comprovar as suas alegações. Não se presta a diligência, ou perícia, a suprir deficiência probatória, seja do contribuinte ou do fisco. PAGAMENTO A MAIOR. COMPENSAÇÃO. AUSÊNCIA DE PROVA. A carência probatória inviabiliza o reconhecimento do direito creditório pleiteado”.

(Acórdão 3401-004.923 – paradigma, Rel. Cons. Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, unânime, sessão de 21.mai.2018)

“PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO. DILIGÊNCIA/PERÍCIA. Nos processos derivados de pedidos de compensação/ressarcimento, a comprovação do direito creditório incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes. Não se presta a diligência, ou perícia, a suprir deficiência probatória, seja do contribuinte ou do fisco.”

(Acórdão 3401-005.460 – paradigma, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime, sessão de 26.nov.2018)

3.2 - Do conceito de insumo

Merece registro o fato de que as glosas de créditos decorrentes da não cumulatividade das contribuições sociais no presente processo, as quais ensejaram na negativa de direito ao ressarcimento ou à compensação destes valores, está correlacionada ao não reconhecimento de determinados produtos ou serviços adquiridos como insumos da atividade empresarial desenvolvida pela Recorrente.

Analisando-se o Relatório Fiscal, bem como a decisão de piso, nota-se que o conceito de insumo utilizado como premissa para o exame da base de cálculo das contribuições sociais tem supedâneo em entendimento já superado pela própria Receita Federal do Brasil após o que restou decidido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos, de observância obrigatória por este Conselho, assim ementado:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

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

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

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

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

Com o fim de melhor esclarecer as repercussões da decisão, foi exarado o Parecer Normativo COSIT n° 5, de 17 de dezembro de 2018, que amplificou o espectro para a apropriação de créditos sobre insumos na atividade dos contribuintes:

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

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve

ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica. Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

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

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

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

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

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

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Nesta direção tem caminhado a jurisprudência deste Conselho, a exemplo dos seguintes julgados da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

“COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

*À luz do que foi decidido pelo STJ no RESP 1.221.170/PR, o conceito de insumos passa a ser apreciado em função dos critérios da **relevância e da essencialidade, sempre indagando a aplicação do insumo ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços**. Por mais relevantes que possam ser na atividade econômica do contribuinte, as despesas de cunho nitidamente administrativo e/ou comercial não perfazem o conceito de insumos definidos pelo STJ. Da mesma forma, demais despesas relevantes consumidas antes de iniciado ou após encerrado o ciclo de produção ou da prestação de serviços.” (Acórdão n. 9303008.216, Rel. Cons. Andrada Marcio Canuto Natal, unânime em relação ao conceito, sessão de 20.fev.2019) (grifo nosso)*

“CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. OBSERVÂNCIA DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU DA RELEVÂNCIA.

*Conforme decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR, interpretado pelo Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade deve ser aferido à luz dos critérios da **essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda**. (Acórdão n. 9303008.213, Rel. Cons. Rodrigo da Costa Póssas, unânime em relação ao conceito, sessão de 20.fev.2019) (grifo nosso)*

O conceito de insumos para fins de apuração de PIS e COFINS, na hipótese de atividade agroindustrial, de acordo com precedentes deste Conselho, aplica-se indistintamente

aos insumos da fase agrícola e da fase industrial, observados os mesmos critérios identificadores para ambas as fases, isto é, para que sejam considerados insumos, devem ser essenciais ou relevantes para o processo produtivo.

3.3 – Das glosas

3.3.1 – Equipamentos de proteção individual (EPI)

o item “1.a” do Relatório Fiscal, foram glosados os créditos referentes às aquisições de equipamentos de proteção individual, por não serem considerados insumos, nos termos da Solução de Consulta n.º 7, de 10 de março de 2008. Em sua Manifestação de Inconformidade, a contribuinte alegou não ter identificado nas planilhas elaboradas pela fiscalização quaisquer aquisições deste tipo de material para o período analisado, constando a informação apenas do Relatório Fiscal. A decisão recorrida, por sua vez, manteve as glosas por entender o julgador de piso que a empresa não se desincumbiu do ônus de provar a alegação de ausência de aquisições de EPI's no período, acrescentando ter identificado nos anexos gastos com aquisição de EPI (notas fiscais de compra de itens de segurança tais como: luvas, sapatos, óculos, capacetes, máscaras, etc).

Aplicando-se o conceito de insumo ora vigente, há de se reconhecer a possibilidade de creditamento em relação às aquisições de equipamentos de proteção individual pelo critério da relevância, identificável em itens cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção por imposição legal. Sem embargo que o uso de tais equipamentos decorre diretamente das normas sanitárias e de segurança do trabalho, de modo que voto pela reversão destas glosas.

3.3.2 – Veículos leves

De acordo com os itens “1.c” e “1.f” do Relatório Fiscal, foram glosados os créditos referentes às aquisições de partes e peças para reparo de veículos leves e motos (lanternas, espelhos, motores, gasolina) e referentes a gastos com transporte de pessoal. A decisão de piso manteve as glosas, afirmando que despesas com o transporte de funcionários não se enquadram no conceito de insumo.

Em Recurso Voluntário, a empresa alega que os veículos leves não são empregados para o transporte de funcionários, mas sim para transportar os agrônomos da empresa no acompanhamento e fiscalização do plantio e da colheita nos milhares de hectares de produção de cana-de-açúcar, constituindo despesas imprescindíveis para o desenvolvimento da sua atividade econômica. Sucede que tais alegações são desacompanhadas de quaisquer elementos de prova minimamente suficientes para que se conceda o direito ao creditamento em relação aos veículos leves utilizados pela empresa, como se pretende.

Há de se reconhecer que o emprego dos veículos se dá, em tese, para o transporte de funcionários, ainda que agrônomos. E, em regra, não são considerados insumos os itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada pela pessoa jurídica em qualquer de suas áreas, inclusive em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, o que frustra a pretensão de creditamento sobre despesas com o transporte de pessoal para a lavoura. Eventual reconhecimento deste emprego como essencial ao desenvolvimento da atividade canavieira e, portanto, como insumo, dependeria de prova técnica que demonstrasse

não só a essencialidade, mas também a extensão do emprego destes veículos na atividade, posto que sazonal.

Ante o exposto, voto pela manutenção das glosas referentes a veículos leves e transporte de pessoal.

3.3.2 – Materiais e serviços de construção

A contribuinte pretendia ver revertidas as glosas referentes a aquisição de materiais e serviços de construção. Ocorre que a decisão recorrida esclareceu que as despesas com materiais e serviços de construção não geram crédito, posto que o creditamento em relação às construções e benfeitorias se dá pela apropriação dos respectivos encargos de depreciação, nos termos do inciso III do §1º do art. 3º da Lei n.º 10.833/2003. Em Recurso Voluntário, a empresa acusa o acórdão de equivocado e assevera que seria dever legal da fiscalização “corrigir eventuais equívocos que entenda no desconto de créditos”, devendo recalcular os créditos via depreciação.

Ora, nada mais equivocado que o posicionamento da Recorrente. Como se assentou em item anterior, em se tratando de processos de restituição/compensação, é ônus do postulante do direito creditório provar-lhe a existência, a certeza e a liquidez. Incogitável que a autoridade fiscal tenha o dever legal de corrigir equívocos do postulante do crédito, ainda mais quando observo que a Recorrente se furtou a mencionar o dispositivo legal que sustentaria o suposto dever.

Escorreita, portanto, a decisão de piso quando esclarece que a via correta para o desconto de créditos relativos a edificações e benfeitorias é através da apropriação dos encargos de depreciação e, considerando que a Recorrente não se desincumbiu do ônus que lhe cabia, preferindo imputar ao Fisco o suposto dever de corrigir seus equívocos e apurar os créditos via depreciação, voto pela manutenção das glosas.

3.3.2 – Das demais glosas

A Recorrente requer ainda a reversão de todas as glosas referentes aos demais itens indicados no Relatório Fiscal como material de limpeza, material de comunicação, ferramentas e material de laboratório, por entender que os mesmos constituem insumo do seu processo produtivo.

Ressalto que só podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica ou contábil. Deste modo, nem todos os itens acima se subsumem ao conceito de insumo, mesmo o delineado pelo STJ e aclarado pelo Parecer Normativo COSIT n.º 5, de 17 de dezembro de 2018, porque não se lhes aplicam os critérios da essencialidade e da relevância.

Não obstante o acima arrazoado, tem-se que a Recorrente se refere aos itens apenas genericamente, sem se desincumbir do ônus de demonstrar como se dá o emprego de cada um deles no processo produtivo, de modo a viabilizar a análise pretendida. A exceção se faz para os materiais de limpeza utilizados nas instalações industriais (soda cáustica, estopa e cloro) e para os materiais de laboratório, para os quais a Recorrente prestou esclarecimentos que reputo serem suficientes para a caracterização dos mesmos como insumo, sendo forçoso o

reconhecimento do crédito a eles inerente. Quanto aos demais itens, reputo acertada a decisão de piso.

Ante o exposto, voto pela reversão das glosas referentes a materiais de limpeza e materiais de laboratório.

4 – Dos créditos extemporâneos

No entendimento da fiscalização, que restou confirmado na decisão recorrida, bens e serviços somente poderiam ter seus créditos imputados ao período de competência em que foram adquiridos. Este, contudo, não é o posicionamento com que comungo, tampouco o que vem sendo adotado de longa data por este Colegiado. Veja-se o que diz o §4º do artigo 3º da Lei n.º 10.833/2003:

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

(...)

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

A literalidade do dispositivo estabelece o direito de o contribuinte apropriar crédito que eventualmente não tenha sido utilizado para desconto da base de cálculo em um determinado mês em períodos de apuração subsequentes. Não se trata de aproveitamento de saldo credor, mas de desconto de créditos.

Repisa-se que, embora o direito original aos créditos das contribuições parta do pressuposto de que eles devam ser registrados simultaneamente à escrituração dos documentos que embasam a aquisição dos bens e serviços, ou ainda que venha a ser apropriado nos períodos em que determinados custos e despesas forem considerados incorridos, a norma acima possibilita ao contribuinte o registro extemporâneo de créditos de PIS e COFINS, aproveitando-os para desconto das contribuições sociais em períodos de apuração distintos (futuros) dos quais se originaram.

Assim, uma vez que o contribuinte explique a apuração do crédito em período seguinte e requeira o seu aproveitamento extemporâneo, dentro do prazo prescricional, sem que haja dúvida sobre o direito alegado, não se pode denegar o direito creditório sob fundamento de ausência de retificação previamente, uma obrigação acessória. Em suma, destaco que inexistente previsão legal que imponha a retificação do DACTON e DCTF.

A própria administração fazendária reconhece o direito de aproveitamento de créditos extemporâneos, conforme prevê o Ato Declaratório Executivo n.º 34, de 28 de Outubro de 2010, DOU de 01/11/2010, que aprovou o Manual de Orientação do Leiaute da Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (EFD-PIS/Cofins), segundo tabela abaixo:

4.3.7 - Tabela Código de Base de Cálculo do Crédito: A ser utilizada na codificação da base de cálculo dos créditos apurado no período, no caso de ser preenchido registro de documentos e operações geradoras de crédito, nos Blocos A, C, D, F e I (Créditos extemporâneos). (grifo nosso)

Portanto, deve ser reformada a decisão recorrida neste ponto, para admitir o creditamento extemporâneo, sem necessidade de prévia retificação do DACON e DCTF, observados os demais requisitos legais para o creditamento.

5 - Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário e, no mérito, DAR PARCIAL PROVIMENTO ao mesmo.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Seixas Pantarolli