



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10580.731563/2013-46  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** **9303-010.080 – CSRF / 3ª Turma**  
**Sessão de** 23 de janeiro de 2020  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** EMPRESA BAIANA DE ÁGUAS E SANEAMENTO SA

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

Data do fato gerador: 31/05/2011, 30/06/2011, 31/08/2011, 30/11/2011

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACON NÃO RETIFICADO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à apresentação dos Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon) retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais, bem como das respectivas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) retificadoras.

CONCEITO DE INSUMOS. CRÉDITO DE PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS. PARTES E PEÇAS APLICADAS NA MANUTENÇÃO DOS EQUIPAMENTOS EMPREGADOS NA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO - SANEAMENTO E DISTRIBUIÇÃO DE ÁGUA.

Com o advento da NOTA SEI PGFN MF 63/18, restou clarificado o conceito de insumos, para fins de constituição de crédito das contribuições não cumulativas, definido pelo STJ ao apreciar o REsp 1.221.170, em sede de repetitivo - qual seja, de que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção. Ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Nessa linha, deve-se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre Partes e peças aplicadas na manutenção dos equipamentos empregados na prestação do serviço - saneamento e distribuição de água.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial para negar o aproveitamento de créditos extemporâneos, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama (relatora), Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

*(documento assinado digitalmente)*  
Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

*(documento assinado digitalmente)*  
Tatiana Midori Migiyama – Relatora

*(documento assinado digitalmente)*  
Andrada Márcio Canuto Natal – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício), Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama (Relatora), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Walker Araújo (Suplente convocado) e Vanessa Marini Cecconello. Ausente a conselheira Érika Costa Camargos Autran.

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional contra acórdão n.º 3401-004.021, da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que, por maioria de votos, deu parcial provimento ao recurso voluntário para reconhecer o direito de crédito pela aquisição de peças aplicadas na prestação do serviço, bem assim, à apropriação dos créditos extemporâneos.

O Colegiado *a quo*, assim, consignou a seguinte ementa:

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

*Data do fato gerador: 31/05/2011, 30/06/2011, 31/08/2011, 30/11/2011*

*COFINS NÃO CUMULATIVA. INSUMO. ALCANCE.*

*O alcance do termo “insumo”, insculpido no art. 3º, I, “b”, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, não pode ser equiparado restritivamente aos conceitos de matéria prima, produto intermediário ou material de embalagem, próprios da legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI, tal como detalhado no PN CST 65/79, tampouco extenso como os conceitos de custo de produção e despesas operacionais da legislação do IRPJ, arts. 290 e 299 do RIR/99 (Decreto n.º 3.000/99), consistindo em bens e serviços, inerentes e necessários à atividade da empresa, adquiridos e empregados diretamente*

*na área de produção, desde que sofram a incidência das contribuições não cumulativas na etapa anterior da cadeia produtiva.*

**CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.**

*Consoante art. 3º, § 4º da Lei nº 10.833/03, o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subseqüentes, não havendo norma que imponha a retificação das DACONs para que seja alocado no período de apuração a que se refira o dispêndio.*

**ALUGUÉIS. DIREITO DE CRÉDITO. DELIMITAÇÃO.**

*O direito de crédito relativo aos aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados na empresa, previsto no art. 3º, IV das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, compreende apenas a retribuição pelo uso e gozo da coisa não fungível, nos contratos de locação, como regulado pelo art. 565 e ss. do Código Civil (Lei nº 10.406/2002), não englobando as despesas condominiais e demais taxas sob responsabilidade dos locatários, bem assim, as contraprestações financeiras, a cargo dos parceiros públicos, nos contratos administrativos de concessão das parcerias público privadas.*

**BENEFÍCIO FISCAL ESTADUAL. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. INCIDÊNCIA. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.**

*Afastada a hipótese de caracterização do crédito presumido concedido pelo Estado do Bahia, através do Decreto nº 6.734/97, como subvenção para investimento, inaplicável as disposições do art. 21 da Lei nº 11.941/2009, então vigente, enquadrando-se o benefício fiscal em comento no conceito amplo de receita veiculado no art. 1º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, submetendo-se à incidência das contribuições de que tratam.*

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

*Data do fato gerador: 31/05/2011, 30/06/2011, 31/08/2011, 30/11/2011*

**PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO. INSUMO. ALCANCE.**

*O alcance do termo “insumo”, insculpido no art. 3º, I, “b”, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, não pode ser equiparado restritivamente aos conceitos de matéria prima, produto intermediário ou material de embalagem, próprios da legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI,*

*tal como detalhado no PN CST 65/79, tampouco extenso como os conceitos de custo de produção e despesas operacionais da legislação do IRPJ, arts. 290 e 299 do RIR/99 (Decreto n.º 3.000/99), consistindo em bens e serviços, inerentes e necessários à atividade da empresa, adquiridos e empregados diretamente na área de produção, desde que sofram a incidência das contribuições não cumulativas na etapa anterior da cadeia produtiva.*

**CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.**

*Consoante art. 3º, § 4º da Lei n.º 10.833/03, o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subseqüentes, não havendo norma que imponha a retificação das DACONs para que seja alocado no período de apuração a que se refira o dispêndio.*

**ALUGUÉIS. DIREITO DE CRÉDITO. DELIMITAÇÃO.**

*O direito de crédito relativo aos aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados na empresa, previsto no art. 3º, IV das Leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/03, compreende apenas a retribuição pelo uso e gozo da coisa não fungível, nos contratos de locação, como regulado pelo art. 565 e ss. do Código Civil (Lei n.º 10.406/2002), não englobando as despesas condominiais e demais taxas sob responsabilidade dos locatários, bem assim, as contraprestações financeiras, a cargo dos parceiros públicos, nos contratos administrativos de concessão das parcerias público privadas.*

**BENEFÍCIO FISCAL ESTADUAL. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. INCIDÊNCIA. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.**

*Afastada a hipótese de caracterização do crédito presumido concedido pelo Estado do Bahia, através do Decreto n.º 6.734/97, como subvenção para investimento, inaplicável as disposições do art. 21 da Lei n.º 11.941/2009, então vigente, enquadrando-se o benefício fiscal em comento no conceito amplo de receita veiculado no art. 1º das Leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/03, submetendo-se à incidência das contribuições de que tratam.*

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

*Data do fato gerador: 31/05/2011, 30/06/2011, 31/08/2011, 30/11/2011*

**MATÉRIA ESTRANHA AOS AUTOS. NÃO CONHECIMENTO.**

*Não se conhece de matéria arrolada em recurso cuja discussão não faz parte do contencioso, mostrando-se estranha aos autos.”*

Irresignada, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão, requerendo a reforma do acórdão recorrido:

- Em relação à necessidade de retificação da DACON para fins de aproveitamento de créditos extemporâneos do PIS no regime não cumulativo;
- Para restabelecer as glosas de partes e peças aplicadas na manutenção dos equipamentos empregados na prestação do serviço – saneamento e distribuição de água.

Em Despacho às fls. 2996 a 3000, foi dado seguimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Contrarrazões ao Recurso foram apresentadas pelo sujeito passivo, trazendo, entre outros, que:

- A EMBASA é uma empresa de economia mista responsável pelo saneamento básico e distribuição de água potável em todo o Estado da Bahia;
- As máquinas que a EMBASA utiliza para disponibilizar seus serviços apresentam diversas peças que, necessariamente, são insumos, tal qual decidiu o CARF;
- Tais itens são utilizados pela EMBASA através da sua Superintendência de Manutenção Eletromecânica-MM que é a responsável pela manutenção preditiva, preventiva e corretiva de aproximadamente 10.000 equipamentos eletromecânicos (bombas, motores, transformadores, etc..) e de automação instalados em mais de 500 unidades operacionais de abastecimento de água e esgotamento

sanitário da RMS (ETAs, Estações Elevatórias, ETEs) no Estado da Bahia.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Tatiana Midori Migiyama – Relatora.

Depreendendo-se da análise do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, entendo que devo conhecê-lo, eis que atendidos os requisitos do art. 67 da Portaria MF 343/15.

Para melhor elucidar trago parte da ementa consignada no acórdão recorrido (Destaques meus):

*[...]*

**COFINS NÃO CUMULATIVA. INSUMO. ALCANCE.**

*O alcance do termo “insumo”, insculpido no art. 3º, I, “b”, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, não pode ser equiparado restritivamente aos conceitos de matéria prima, produto intermediário ou material de embalagem, próprios da legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI, tal como detalhado no PN CST 65/79, tampouco extenso como os conceitos de custo de produção e despesas operacionais da legislação do IRPJ, arts. 290 e 299 do RIR/99 (Decreto nº 3.000/99), **consistindo em bens e serviços, inerentes e necessários à atividade da empresa, adquiridos e empregados diretamente na área de produção, desde que sofram a incidência das contribuições não cumulativas na etapa anterior da cadeia produtiva.***

**CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE.**

*Consoante art. 3º, § 4º da Lei nº 10.833/03, **o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subseqüentes, não havendo norma***

***que imponha a retificação das DACONs para que seja alocado no período de apuração a que se refira o dispêndio. [...]***”

Destaca-se do voto condutor do acórdão recorrido o que segue:

*[...]*

*Do exame dos documentos acostados e dos fundamentos de glosa e de recurso, à luz do conceito de insumo adotado, alhures exposto, concluo **que assiste parcial razão ao recorrente**, eis que os bens glosados, em sua maior parte, correspondem a **peças de reposição e produtos de reparo das máquinas e equipamentos da rede de distribuição e captação de água, utilizados diretamente na prestação dos serviços.***

*[...]*

*Ora, os créditos da não cumulatividade podem ser pleiteados a qualquer tempo, enquanto não decaído o direito ao seu exercício, não havendo norma clara que imponha a retificação das DACONs para inclusão de créditos nos períodos de apuração a que se refiram, de maneira que não haveria obstáculo ao aproveitamento a destempo sem observância estrita do regime de competência, como exigiram a DRF/DRJ, eis que se trataria de situação esporádica, valendo a analogia com o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, onde os créditos alegados extemporaneamente não impõem a reescrituração do livro, bastando sua indicação em campo próprio. Assim, o aproveitamento de créditos fora dos períodos de apuração a que se referem é possível, como defendido pelo contribuinte, cumprindo à fiscalização a verificação se, de fato, este crédito não foi aproveitado anteriormente e observada a delimitação do conceito de insumo formulado no presente acórdão.*

*Entendo não ser possível criar uma vedação, por meio de interpretação, onde a lei, ou mesmo os atos administrativos correlatos, não expressamente o fizeram.[...]*”

Quanto à discussão acerca da necessidade ou não de retificação da DACON para fins de aproveitamento de créditos extemporâneos do PIS no regime não cumulativo, entendo

que devo conhecer dessa parte, eis que caracterizado o dissídio jurisprudencial, pois, enquanto no acórdão recorrido restou decidido que os créditos extemporâneos, respeitado o prazo decadencial de cinco anos, podem ser aproveitados a qualquer tempo independentemente da retificação do DACON da época em que o crédito deveria ter sido escriturado; no paradigma 3302-003.189 restou decidido que o contribuinte não pode aproveitar o crédito extemporâneo, pois ele deve retificar o DACON da época em que o crédito deveria ter sido aproveitado.

Em relação à segunda discussão, qual seja, se geram direito a crédito das contribuições as partes e peças aplicadas na manutenção dos equipamentos empregados na prestação do serviço – saneamento e distribuição de água, importante recordar que no acórdão recorrido considerou-se que tais peças são utilizadas em máquinas que efetivamente são utilizadas na atividade do sujeito passivo, configurando-se como insumos.

O acórdão indicado como paradigma, por sua vez, consignou em sua ementa:

*“REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. MATERIAIS PARA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS. NÃO ENQUADRAMENTO. O termo insumo utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. Sua justa medida caracteriza-se como o elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais. No conceito de insumo, não se enquadram as peças para a manutenção de máquinas e equipamentos.”*

Em vista de todo o exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Ventiladas tais considerações, quanto à primeira discussão - necessidade ou não de retificação da DACON para fins de aproveitamento de créditos extemporâneos do PIS no regime não cumulativo, recordo que essa turma já enfrentou essa matéria, o que, por conseguinte, antecipo meu entendimento por negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

O acórdão que adoto como fundamento é o de n.º 9303-008.635, assim ementado:

*“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins  
Período de apuração: 01/01/2008 a 31/10/2008*

**CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. APROVEITAMENTO. SEM NECESSIDADE PRÉVIA DE RETIFICAÇÃO DO DACON. POSSIBILIDADE.**

*Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei n.º 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo e demonstrado a inexistência de aproveitamento em outros períodos, o crédito extemporâneo decorrente da não-cumulatividade do PIS e da Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte.”*

Naquela ocasião, restou decidido, nos termos do voto da nobre conselheira Érika Camargos Autran:

*“[...]*

*E também, entendo, complementando a decisão acima, que não há necessidade de a contribuinte retificar o Dacon antes, para somente após aproveitar os créditos em período seguinte. No curso de uma fiscalização ou diligência, constatado incongruência nos dados do Dacon (ou de outra declaração entregue pelos contribuintes, inclusive a DCTF), os cálculos do tributo devido devem ser refeitos de modo a resultar em lançamento de ofício ou em proveito do sujeito passivo. Na hipótese de incongruência favorável ao contribuinte nada impede que a administração tributária adote as providências cabíveis,*

*dispensando-se exigências que podem ser supridas por ato da própria administração. É o que se dá no caso sob análise, já que o processamento do Dacon pode ser feito pela RFB. Para tanto basta instituir controles nos sistemas eletrônicos, a registrar a alteração feita.*

*Não me parece razoável que, após a contribuinte explicar a apuração do crédito em período seguinte e requerer o aproveitamento extemporâneo, dentro do prazo decadencial, sem que haja dúvida sobre o direito alegado este lhe seja negado sob a justificativa de não ter sido retificada previamente uma obrigação acessória.*

*O fato de o Dacon não ter sido retificado há de ser relevado, por não haver dúvida quanto ao crédito correspondente às aquisições das notas fiscais acima mencionadas.*

*Na linha da interpretação ora adotada, já existe, inclusive, decisão de Superintendência da RFB dizendo da desnecessidade de retificação de DCTF, em hipótese que se afigura semelhante à presente situação. Refiro-me à Solução de Consulta da Disit da 3ª RF n.º 35, de 30/08/2005, com o seguinte teor, verbis:*

*ASSUNTO: Obrigações Acessórias EMENTA:*

*COMPENSAÇÃO. DCTF RETIFICADORA. A compensação de créditos tributários declarados como saldos a pagar na DCTF com créditos apurados em eventos supervenientes ao período de apuração daqueles créditos tributários obriga o sujeito passivo à entrega de Declaração de Compensação, sendo desnecessária a entrega de DCTF retificadora que tenha por fim informar a compensação efetuada. DCTF é confissão relativa e que a RFB não pode tê-la como definitiva, omitindo-se de realizar a diligências necessárias à apuração na contabilidade e escrita fiscal.*

*Pelos fundamentos acima, e levando em conta o § 4º do art. 3º, tanto da Lei n.º 10.637/2002 (PIS) quanto da Lei n.º 10.833/2003 (Cofins), segundo o qual o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes, dou provimento parcial para admitir os créditos relativos às aquisições das notas fiscais de fornecedores anexadas à Manifestação de Inconformidade e aproveitadas no mês seguinte ao de emissão."*

*A matéria, também, já foi enfrentada pela Terceira Turma da Câmara Superior onde foi decidido pela possibilidade da utilização dos créditos extemporâneos sem necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte. O voto vencedor do Acórdão da lavra do Ilustre Conselheiro Charles Mayer de Castro detalha a posição adotada pela maioria, e peço vênua para incluir e fazer dele as minhas razões de decidir quanto a esta matéria.*

*Recordo o decidido em acórdão n.º 9303006.248 e no acórdão n.º 9303004.562, que consignou a seguinte ementa:*

*“Na forma do art. 3º, § 4o, da Lei nº 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado não cumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte ou da apresentação de PER único para cada trimestre.*

*As Linhas 06/30 e 06/31 do DACON, denominadas respectivamente de Ajustes Positivos de Créditos” e de “Ajustes Negativos de Créditos, contemplam a hipótese de o contribuinte lançar ou subtrair outros créditos, além daqueles contemporâneos à declaração.*

*Também a EFDPIIS/Cofins, constante do Anexo Único do Ato Declaratório Executivo COFIS nº 34/2010, prevê expressamente a possibilidade de lançar créditos extemporâneos, nos registros 1101/1102 (PIS) e 1501/1502 (Cofins).”  
[...]*

Nesses termos, voto por negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional nessa parte.

Quanto às partes e peças aplicadas na manutenção dos equipamentos empregados na prestação do serviço – saneamento e distribuição de água – se geram ou não crédito de PIS e Cofins não cumulativo, entendo que não assiste razão a Fazenda Nacional.

Ora, essa turma já firmou entendimento reconhecendo o crédito sobre tais itens, o que recordo as ementas consignadas nos acordãos n.ºs 9303-008.213 e 9303-008.059:

“[...]”

*DIREITO AO CRÉDITO DAS CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS.  
INSUMOS.*

*Afinando-se ao conceito exposto pela Nota SEI PGFN MF 63/18 e aplicando-se o “Teste de Subtração”, é de se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre os valores relativos a uniformes e equipamentos de proteção individual, caixas de papelão e sacos big bag, correias de transporte, gastos com explosivos, sondagens e custos com a manutenção de empilhadeiras, bombas hidráulicas, material rodante, esteiras, motores, cabos elétricos, mangueiras, iluminação/energização, ligação com as máquinas e equipamentos, suprimento da água em alta pressão, considerando tais itens serem essenciais à atividade do sujeito passivo.”*

[...]

*PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO.  
CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DIREITO Á CRÉDITO.  
DESPESAS INCORRIDAS NAS AQUISIÇÕES DE BENS PARA  
MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS UTILIZADAS NO PROCESSO  
PRODUTIVO. POSSIBILIDADE.*

*De acordo com artigo 3º da Lei nº 10.833/03, que é o mesmo do inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637/02, que trata do PIS, pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresária, portanto, capaz de gerar créditos de PIS e COFINS referente despesas incorridas nas aquisições de bens para manutenção de máquinas utilizadas no processo produtivo da Contribuinte.”*

Frise-se tal entendimento a inteligência das Soluções de Consulta Cosit 99004/17 e 99013/17.

Ademais, importante trazer dispositivo da recente IN (RFB) 1911/19 (Destaques meus):

*“Art. 172. Para efeitos do disposto nesta Subseção, consideram-se insumos os bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes, que integram o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (Lei n.º 10.637, de 2002, art. 3.º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004, art. 37; e Lei n.º 10.833, de 2003, art. 3.º, caput, inciso II, com redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004, art. 21).*

*§ 1.º Consideram-se insumos, inclusive:*

*[...]*

*VIII - bens de reposição necessários ao funcionamento de máquinas e equipamentos utilizados no processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda ou de prestação de serviços;”*

Em vista de todo o exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

É o meu voto.

*(documento assinado digitalmente)*

Tatiana Midori Migiyama

## Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, Redator designado.

Com todo respeito ao voto da ilustre relatora, mas discordo de suas conclusões apenas, quanto ao aproveitamento de créditos extemporâneos, sem a devida retificação dos respectivos DACON e DCTF.

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

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

(...);

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

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

(...).

§ 1º Observado o disposto no §15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art.2º desta Lei sobre o valor:

(...);

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

(...).

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

(...).

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

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

(...).

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

(...).

Por sua vez a IN SRF n.º 600, de 28/12/2005, que disciplinou o ressarcimento/compensação do saldo credor das contribuições do PIS e da COFINS, ambas com incidência não cumulativa, assim dispõe:

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

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

(...).

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

Art. 21. Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3º da Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que não puderem ser utilizados na dedução de débitos das respectivas contribuições, poderão sê-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições de que trata esta Instrução Normativa, se decorrentes de:

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

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

(...).

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

(...).

§ 3º Cada pedido de ressarcimento deverá:

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

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

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

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

Já a IN SRF n.º 590, de 22 de dezembro de 2005, assim dispõe:

Art. 11. Os pedidos de alteração nas informações prestadas no Dacon serão formalizados por meio de Dacon retificador, mediante a apresentação de novo

demonstrativo elaborado com observância das mesmas normas estabelecidas para o demonstrativo retificado.

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

(...)

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

(...).

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

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

No presente caso, conforme demonstrados nos autos, o contribuinte não transmitiu os Dacon retificadores nem as DCTF.

Diante do exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao recursos especial da Fazenda, quanto ao aproveitamento de créditos extemporâneos, sem a devida retificação dos Dacon e DCTF.

*(documento assinado digitalmente)*

Andrada Márcio Canuto Natal