



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10680.924144/2018-32  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3301-013.900 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 19 de março de 2024  
**Recorrente** ANGLOGOLD ASHANTI CÓRREGO DO SÍTIO MINERAÇÃO S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Período de apuração: 01/07/2015 a 30/09/2015

VERDADE MATERIAL. ÔNUS DA PROVA. DILIGÊNCIA.

As alegações de verdade material devem ser acompanhadas dos respectivos elementos de prova. O ônus de prova é de quem alega. A busca da verdade material não se presta a suprir a inércia do contribuinte que tenha deixado de apresentar, no momento processual apropriado, as provas necessárias à comprovação do crédito alegado para sua apreciação.

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. PROVA. COMPROVAÇÃO. ART. 170 DO CTN.

O direito à restituição/ressarcimento/compensação deve ser comprovado pelo contribuinte, porque é seu o ônus. A prova, em vista dos requisitos de certeza e liquidez, conforme art. 170 do CTN.

CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. PER/DCOMP.

Somente é possível o aproveitamento de créditos extemporâneos ainda não escriturados, desde que acompanhados dos documentos comprobatórios e escriturados dentro do prazo prescricional de 5 anos, quando da apuração dos créditos e débitos das contribuições na EFD-Contribuições. Os créditos constantes em PER/DCOMP, nos termos da legislação, devem se referir a um único trimestre.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reverter as glosas sobre as despesas com ferramentas e sobre a locação de caminhões para transporte de minério, nos termos do art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Por voto de qualidade, negar provimento ao recurso, para manter as glosas sobre a locação de caminhões pipa. Vencidos os Conselheiros Laércio Cruz Uliana Junior (Relator) e Juciléia de Souza Lima, que davam provimento à matéria. Por maioria de votos, negar provimento, para manter as glosas sobre créditos extemporâneos. Vencido o Conselheiro Laércio Cruz Uliana Junior (Relator), que revertia tais glosas. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Laercio Cruz Uliana Junior – Relator e Vice-presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Wagner Mota Momesso de Oliveira, Laercio Cruz Uliana Junior, Jucileia de Souza Lima, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

## Relatório

Por bem relatar os fatos, transcrevo parte do relatório do acórdão DRJ:

Trata o presente processo sobre manifestação de inconformidade apresentada em face do despacho decisório eletrônico (fl. 241) proferido pela DRF Belo Horizonte/MG, em 04/07/2019, emitido com base no Relatório de Auditoria Fiscal (fls. 245/263), que reconheceu parcialmente o crédito da contribuição para o PIS/Pasep não cumulativo vinculado ao mercado externo, referente ao terceiro trimestre de 2015, pleiteado no PER n.º 23482.62851.221215.1.5.18-6998, no valor de R\$ 3.086.873,36 bem como homologou parcialmente as compensações declaradas na Dcomp n.º 12627.50310.290116.1.3.18-1086, vinculada ao PER.

No Relatório, esclarece a fiscalização que a contribuinte, cujo objeto social é a exploração, pesquisa, lavra, beneficiamento, industrialização, comércio, exportação, importação, transporte e embarque de ouro e seus subprodutos e de outros minérios e metais preciosos, bem como o exercício de atividades correlatas ao objeto social, apresentou pedidos de ressarcimento e declarações de compensação, relativos à contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins ligados à exportação de janeiro de 2014 a dezembro de 2015.

Assentou a fiscalização que da análise dos documentos apresentados, da contabilidade

societária, da escrituração fiscal e dos esclarecimentos prestados pela contribuinte foram identificadas, no período analisado, situações que ensejaram a glosa de créditos, a seguir descritas:

- FERRAMENTAS: a fiscalização efetuou a glosa de "ferramentas e afins" e "kit para análise

de óleo extraído da frota de caminhões jumbos, perfuratriz, etc para análise da performance", uma vez que as ferramentas não se amoldam ao conceito de insumos, relacionadas no Anexo I (fls. 266/285), com base do que dispõe o Parecer Normativo Cosit/RFB n.º 05, de 2018;

- LOCAÇÃO DE VEÍCULOS AUTOMOTORES: foram glosados os créditos decorrentes das despesas

de locação de veículos automotores (caminhões), conforme discriminados no Anexo II (fls. 286/287), haja vista que a legislação permite a apuração de créditos somente em relação a despesas de locação de prédios, máquinas e equipamentos;

- OCORRÊNCIAS ESCRITURADAS NO REGISTRO F100 E F130: também foram glosados créditos

decorrentes de ocorrências escrituradas no registro F100 e F130 do Sped-Contribuições, em razão de que a contribuinte não comprovou, por meio dos documentos pertinentes, os referidos registros colacionados nos Anexo III (fls. 288/291) e Anexo IV (fl. 292). Esclarece a fiscalização que algumas das ocorrências escrituradas no período referem-se a créditos extemporâneos;

- CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS: a fiscalização efetuou a glosa de créditos referentes à

apropriação indevida de créditos extemporâneos referentes aos anos-calendário de 2010, 2011, 2012 e 2013 no Sped-Contribuições relativo a setembro de 2015, conforme relacionados nos Anexos VI, VII, VIII e IX (fls. 293/355).

E conclui a fiscalização que "através das planilhas 'Apuração dos Créditos relativos ao PIS'

e 'Apuração dos Créditos relativos ao Cofins' partes integrantes deste Termo de Verificação Fiscal foram considerados os custos, despesas e encargos que dariam direito aos créditos de COFINS de que trata o art. 3º da Lei nº 10.833/03 e PIS de que trata o art. 3º da Lei nº 10.637/02, e descontados dos valores das glosas apuradas e descontos indevidos, conforme acima descrito. Apurou-se a base de cálculo dos créditos admitida, sobre a qual foram aplicadas as alíquotas previstas no art. 2º das mesmas Leis."

Inconformada com a decisão, da qual teve ciência em 05/07/2019, a interessada apresentou, em 29/07/2019, manifestação de inconformidade (fls. 5/37), por meio da qual, primeiramente, trata da tempestividade e dos fatos, discordando das glosas efetuadas.

No tocante às glosas de créditos de que trata o Anexo I (ferramentas e afins), no subtópico 4.1.1, aduz que se tratam de materiais de desgaste, utilizados na perfuração de rocha para desmonte e obtenção do minério a ser tratado para obtenção do produto final - o ouro, e nesta ação são consumidos no processo produtivo. Assevera que esses itens devem ser classificados como insumos, uma vez que são utilizados diretamente no processo produtivo, em máquina de fundamental importância para a consecução da mineração do ouro, além de serem consumidas em menos de 12 meses. Cita e transcreve ementas de Soluções de Consulta, nas quais a RFB admite a tomada de créditos sobre aquisições de ferramentas e utensílios de pequeno valor. Conclui que os "produtos ora glosados" são essenciais ao processo produtivo, podendo, portanto, ser classificados como insumos.

No subtópico 4.1.2, salienta que os gastos apontados com locação de veículos automotores são gastos com serviços de transporte da mina, tanto do minério para o processo produtivo, quanto "estéril para fora da Mina subterrânea", a fim de possibilitar a consecução da fase da lavra. Explica que todos os caminhões são utilizados no processo produtivo e não se tratam de "simples veículos automotores", mas de caminhões que, por suas funções, são considerados máquinas. Conclui que o serviço de transporte de minérios estéril da mina subterrânea até a superfície é essencial ao processo produtivo, pois a subtração importa a impossibilidade de produção ou prestação de serviços.

Entende que a doutrina classifica os automóveis e caminhões como máquinas e assim os valores pagos pela sua utilização geram direito ao crédito de PIS/Pasep e Cofins. Cita e transcreve julgados administrativos do CARF no sentido de que tem sido assegurado ao contribuinte o direito ao crédito das contribuições também sobre a locação de veículos.

E, no subtópico 4.2, trata das ocorrências escrituradas no Registro F100 - Anexo III, aponta que a motivação para a glosa residiu única e exclusivamente na extemporaneidade do aproveitamento dos créditos, documentos já utilizados para suporte fático, falta de apresentação e valores inferiores. Sobre os créditos extemporâneos cita trechos do guia prático da EFD (Perguntas e Respostas) asseverando que a extemporaneidade do crédito tem correlação com a data de competência do crédito e não com a data da aquisição ou da emissão de nota fiscal. Aduz que não merece prosperar o entendimento da fiscalização, de modo que os insumos consumidos são passíveis de creditamento.

A seguir, no subtópico 4.3, aborda as ocorrências escrituradas no Registro F130 (Imobilizado). Diz que a fiscalização concordou com a tomada de créditos, apenas aponta discordância quanto aos valores e período em que o crédito foi apropriado. Justifica e apresenta demonstrativos e documentos comprobatórios da correta escrituração dos valores.

No subtópico 4.4, debate sobre os créditos extemporâneos, argumentando que a extemporaneidade do crédito tem correlação com a data de competência do crédito e não com a data da aquisição ou da emissão de nota fiscal. Aduz que não merece prosperar o entendimento da fiscalização de que a condição para o aproveitamento dos créditos extemporâneos é a prévia retificação das obrigações acessórias. Cita e transcreve julgados administrativos do CARF no sentido da desnecessidade de retificação das declarações pertinentes para apropriação do crédito.

No tópico 5, elabora um arrazoado sobre os principais pontos da não cumulatividade do PIS e da Cofins e a recente definição de insumos feita pelo Superior Tribunal de Justiça. No tópico 6, descreve detalhadamente o processo produtivo do ouro. Na sequência, no tópico 7, solicita a realização de Perícia, caso esta se entenda necessária, em virtude das especificidades do processo produtivo do ouro. Elaboro quesitos e indica assistente técnico.

Diante do exposto, requer o provimento da presente manifestação de inconformidade para que sejam revertidas as glosas efetuadas, reconhecendo-se a necessidade e essencialidade dos insumos em questão no processo produtivo. Sucessivamente, requer o deferimento da prova pericial.

Seguindo a marcha processual normal, foi proferido acórdão da DRJ :

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/ PASEP

Período de apuração: 01/07/2015 a 30/09/2015

PEDIDO DE PERICIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia.

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO.

Conforme estabelecido no Parecer Normativo Cosit RFB nº 5, de 2018, que produz efeitos vinculantes no âmbito da RFB, o conceito de insumos 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 realizados pela pessoa jurídica.

ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.

O critério da essencialidade, nos termos do Parecer Normativo Cosit RFB nº 5/2018, requer que o bem ou serviço creditado constitua elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pela contribuinte; 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 do sujeito passivo.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FERRAMENTAS. ITENS CONSUMIDOS NO FUNCIONAMENTO DE FERRAMENTAS. IMPOSSIBILIDADE.

Conforme a tese acordada pelo STJ e nos termos do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 2018, as ferramentas e os itens consumidos no funcionamento das ferramentas não se amoldam ao conceito de insumo não podendo gerar créditos não cumulativos.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. DESPESAS COM LOCAÇÃO DE VEÍCULOS.

IMPOSSIBILIDADE.

A legislação de regência da não cumulatividade prevê o direito ao crédito de despesas com aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, não compreendendo as despesas com aluguel de veículos.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. REGIME DA COMPETÊNCIA. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE DACON E DCTF DO PERÍODO DO FATO GERADOR DO CRÉDITO.

O creditamento extemporâneo das contribuições deve seguir o regime da competência contábil, ou seja, deve ser realizado nos períodos de apuração relativos aos fatos geradores que lhes deram causa, havendo a necessidade de se realizar a retificação das obrigações acessórias correspondentes.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Inconformada a contribuinte apresentou recurso voluntario, querendo reforma em síntese alegando seu direito ao crédito de:

- a) ferramentas (anexo i)
- b) locação de veículos automotores (anexo ii);
- c) ocorrências escrituradas no registro f100 (anexo iii);
- d) ocorrências escrituradas no registro f130 (anexo iv);
- e) créditos extemporâneos: (anexos vi, vii, viii e ix).
- f) ocorrências escrituradas no registro f130
- g) dos créditos extemporâneos;
- h) da prova pericial;

É o relatório.

Fl. 6 do Acórdão n.º 3301-013.900 - 3ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 10680.924144/2018-32

## Voto Vencido

Conselheiro Laércio Cruz Uliana Junior, Relator.

### I - ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário preenche os requisitos legais de admissibilidade e deve ser conhecido.

### II – FUNDAMENTAÇÃO

#### A) FERRAMENTAS (ANEXO I)

Aduz a contribuinte que fez toda descrição pormenorizada da utilização e emprego das ferramentas, assim, contando em seu voluntário:

Além da descrição detalhada reconhecida pelo próprio julgador, em planilha anexa apresentada pela Recorrente, ainda foram juntadas fotos dos bens. Como não foram, como entendeu o julgador, não foram apresentados documentos que demonstrassem inequivocamente em quais máquinas os itens glosados foram utilizados e a respectiva participação das máquinas no processo produtivo.

(...)

#### 4.1.1 – DO ANEXO I – “RELATÓRIO DE AUDITORIA FISCAL - AQUISIÇÃO DE BENS - NOTAS FISCAIS.

Os materiais constantes na listagem do Anexo I da Fiscalização são materiais de desgaste, utilizados na perfuração de rocha para desmonte e obtenção do minério a ser tratado, para obtenção do produto final - ouro. Nesta ação sofrem desgaste, sendo consumidos no processo produtivo. Desta forma, conforme se depreende da planilha contendo a descrição detalhada das ferramentas e sua forma de ação, todos os materiais listados no Anexo I podem e devem ser classificados como insumos para a Impugnante, uma vez que são utilizados diretamente no processo produtivo, em máquina de fundamental importância para a consecução da mineração do ouro, além de serem consumidas em menos de 12 meses, não sendo incluídas, portanto, no ativo imobilizado da companhia, conforme regras contábeis<sup>1</sup>. Observa-se que de aproximadamente 1300 linhas que compõem a planilha denominada “Anexo I do Relatório de Auditoria Fiscal - Aquisição de Bens – Notas Fiscais (C100)”, apresentada pela fiscalização, grande parte resume-se a hastes, bits, brocas, calibradores, etc, que conforme se comprova do anexo denominado “Relação de Insumos e Descrição, apresentado pela Impugnante, a participação do insumo na sua linha de produção é essencial. Alguns exemplos que constam do anexo mencionado::

**ADAPTADOR, PERFURACAO DE POCOS:PILOTO** - Material de desgaste utilizado para conectar o BIT/Broca a Haste de perfuração. O adaptador é utilizado em BITs de diâmetros maiores;

**BROCA, PEDRA:7732 4435 S48;35 MM; BOTAO** - Material de desgaste utilizado na perfuração da rocha para desmonte. Para obtenção do minério a ser tratado, primeiramente é necessário realizar perfurações na rocha para tornar possível a inserção dos explosivos para detonação. Este item é responsável pela perfuração da rocha e sofre contato direto o minério durante o movimento de percussão, rotação e avanço em conjunto com as Hastes e Punhos conectados ao equipamento perfuratriz. Tendo vida útil de aproximadamente 3 meses;

**BIT DE PERFURACAO 2 1/2 64MM; T38** - Material de desgaste utilizado na perfuração da rocha para desmonte. Para obtenção do minério a ser tratado, primeiramente é necessário realizar perfurações na rocha para tornar possível a inserção dos explosivos para detonação. Este item é responsável pela perfuração da rocha e sofre contato direto o minério durante o movimento de percussão, rotação e avanço em conjunto com as Hastes e Punhos conectados ao equipamento perfuratriz. Tendo vida útil de aproximadamente 3 meses;

**CAIXA DE MOLA LTK-48:063925; MOLA;39 MM** - Peça utilizada nos equipamentos de sondagem e perfuração da Mina, seja para pesquisa da rocha que se vai explorar, seja para fazer os furos onde serão inseridos os explosivos;

**COROA BQ SERIE 9;** - Principal ferramenta da perfuração diamantada, a coroa precisa perfurar rochas de todos os tipos, com boa taxa de avanço e o maior rendimento possível. Essa peça é também utilizada na perfuração de rochas na mina subterrânea e, são adquiridas de diversos fornecedores, análise de preço, devido ao alto desgaste e utilização no processo;

**DOMI BIT T45; 6"/152MM; 90513818 ATC** - Material de desgaste utilizado na perfuração da rocha para desmonte. Para obtenção do minério a ser tratado, primeiramente é necessário realizar perfurações na rocha para tornar possível a inserção dos explosivos para detonação. Este item é responsável pela perfuração da rocha e sofre contato direto o minério durante o movimento de percussão, rotação e avanço em conjunto com as Hastes e Punhos conectados ao equipamento perfuratriz. Tendo vida útil de aproximadamente 3 meses.

**HASTE:90510720; COMP 1.5 M;C** - Material de desgaste utilizado na perfuração da rocha para desmonte. Para obtenção do minério a ser tratado, primeiramente é necessário realizar perfurações na rocha para tornar possível a inserção dos explosivos para detonação. As Hastes fazem a conexão do elemento de perfuração (BIT, BROCAS) com o equipamento perfuratriz, fazendo os movimentos de percussão, rotação e avanço. Sofrem desgaste em contato direto com a rocha (minério) e sua vida útil corresponde ao máximo de 3 meses.

**HASTE DE PERF.32MM; BASE 38MM;COMP.4305MM** - Material de desgaste utilizado na perfuração da rocha para desmonte. Para obtenção do minério a ser tratado, primeiramente é necessário realizar perfurações na rocha para tornar possível a inserção dos explosivos para detonação. As Hastes fazem a conexão do elemento de perfuração (BIT, BROCAS) com o equipamento perfuratriz, fazendo os movimentos de percussão, rotação e avanço. Sofrem desgaste em contato direto com a rocha (minério) e sua vida útil corresponde ao máximo de 3 meses;

**MARTELO, TRITURADOR:TIPO H** - Peça utilizada nos moinhos e/ou Britador do processo produtivo da Anglogold. Os Britadores e os Moinhos são equipamentos indispensáveis no processo produtivo de qualquer mineradora e são utilizados ainda na etapa física do processo e servem para reduzir o tamanho do minério que irá entrar nas etapas subsequentes. Peça de alto desgaste e com troca constante;

**MOLA:24342; RETENTORA;TESTEMUNHO BQ** - Peça utilizada nos equipamentos de sondagem e perfuração da Mina, seja para pesquisa da rocha que se vai explorar, seja para fazer os furos onde serão inseridos os explosivos;

**PUNHO R38 CABO:90516098** - Material de desgaste utilizado para transmitir energia da perfuratriz para haste e conseqüentemente para o BIT no momento da perfuração da rocha para desmonte. Sofre desgaste durante o processo de perfuração da rocha e sua vida útil corresponde a aproximadamente 3 meses;

**TUBO:94000047; GUIA;1.5 M** - Material de desgaste utilizado na perfuração da rocha para desmonte. Para obtenção do minério a ser tratado, primeiramente é necessário

realizar perfurações na rocha para tornar possível a inserção dos explosivos para detonação. As Hastes fazem a conexão do elemento de perfuração (BIT, BROCCAS) com o equipamento perfuratriz, fazendo os movimentos de percussão, rotação e avanço. Sofrem desgaste em contato direto com a rocha (minério) e sua vida útil corresponde ao máximo de 3 meses.

Na descrição da participação dos insumos constante do anexo, estes e nos demais insumos, fica comprovado que são de vida útil baixa, alto desgaste e troca constante.

Comprova-se também, que com respeito à utilização destes materiais, verifica-se que sua utilização se dá no início do processo de produção/extração mineral pela ação de perfurar a rocha para posterior desmonte, ação que é essencial, necessária e prévia à inserção dos explosivos no corpo do minério a ser retirado da mina, seja para extrair o produto mineral para levar ao processo produtivo, seja para extrair corpos minerais que estão na linha de desenvolvimento e exploração.

#### Contudo, a DRJ assim compreendeu:

Em que pesem os argumentos apresentados, as planilhas demonstrativas apresentadas pela contribuinte às fls. 63/79, que indicam a descrição detalhada da participação do bem no processo produtivo, evidenciam que se tratam de bens utilizados em ferramentas e não lograram desconstituir que os itens cujos créditos foram glosados são empregados em máquinas, que por sua vez, são utilizadas no processo produtivo. Não foram apresentados documentos que demonstrassem inequivocamente em quais máquinas os itens glosados foram utilizados e a respectiva participação das máquinas no processo produtivo.

Em função do que restou consignado no item 95 do citado Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 2018, conclui-se que os itens glosados pela fiscalização (Anexo I), por se tratarem de itens consumidos em ferramentas, não podem gerar créditos não cumulativos.

Devem ser mantidas as glosas efetuadas

No entanto, entendo de maneira diversa do acórdão DRJ, eis, como descrito e detalhado pela contribuinte, compreendo que trata-se de essencial e relevante tais fatos para o creditamento de insumos, nesse sentido:

Numero do processo: 11516.722941/2013-37

Ementa: Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

(...)

INSUMOS. CREDITAMENTO. FERRAMENTAS. Os gastos com ferramentas utilizadas para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte geram créditos a serem utilizados na apuração do PIS e da COFINS. INSUMOS. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE. PEÇAS E PARTES DE REPOSIÇÃO E MANUTENÇÃO EMPREGADOS NO PROCESSO PRODUTIVO. Considerando, no caso vertente, que o sujeito passivo é pessoa jurídica de direito privado, que se dedica ao ramo alimentício, em respeito ao critério da essencialidade à atividade do sujeito passivo, para fins de definição e enquadramento como insumo para a constituição de crédito de PIS e de Cofins, nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso II, da Lei 10.637/02, é de se impor a constituição de crédito das contribuições sobre os gastos com a aquisição de peças e partes de reposição e manutenção, quais sejam, abraçadeira, correia, emenda, retentor, rolamento, mangueira, reator, disjuntor, lâmpada, bobina e fusível, em razão de tais itens serem empregados no

processo produtivo e essenciais à atividade do sujeito passivo, enquadrando-se no conceito de insumo.

(...)

Numero da decisão: 3201-005.323

Nome do relator: LEONARDO VINICIUS TOLEDO DE ANDRADE

Desse modo, voto por dar provimento .

## **B) LOCAÇÃO DE VEÍCULOS AUTOMOTORES (ANEXO II);**

Sobre o tema, assim assentou a decisão DRJ:

Neste item, a fiscalização glosou os créditos decorrentes das despesas de locação de veículos automotores (caminhões), haja vista que o aluguel de veículos não se enquadra nas hipóteses previstas nos incisos I e II dos art. 3º das leis de regência das contribuições, tampouco aplica-se o disposto no inciso IV dos referidos artigos, que prevê o creditamento apenas no caso de aluguel de máquinas e equipamentos.

A manifestante contrapõe-se ao entendimento da fiscalização apontando que os gastos com locação de veículos automotores são gastos com serviços de transporte da mina, tanto do minério para o processo produtivo, quanto “estéril para fora da Mina subterrânea”, a fim de possibilitar a consecução da fase da lavra. Explica que todos os caminhões são utilizados no processo produtivo. Argumenta que os veículos utilizados nas atividades da empresa não se tratam de “simples veículos automotores”, mas de caminhões que, por suas funções, são considerados máquinas. Conclui que o serviço de transporte de minérios estéril da mina subterrânea até a superfície é essencial ao processo produtivo, pois a subtração importa a impossibilidade de produção ou prestação de serviços. Entende que a doutrina classifica os automóveis e caminhões como máquinas e assim os valores pagos pela sua utilização geram direito ao crédito de PIS/Pasep e Cofins.

Nesse sentido, dirijo, pois compreendo que alugueis de caminhões, pois é uma prestação de serviço, se enquadram no inciso II dos arts. 3º, da Lei nº 10.833/03 e 10.637/02/, nesse sentido:

ALUGUEIS. CAMINHÕES, AUTOMÓVEIS E CAMIONETAS. CUSTOS/DESPESAS. ATIVIDADES DA EMPRESA. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE. Os custos/despesas incorridos com alugueis de caminhões, automóveis e camionetas utilizados nas atividades exploradas pela empresa geram créditos da contribuição passíveis de desconto do valor da contribuição calculada sobre o faturamento mensal e/ou de ressarcimento/compensação do saldo credor trimestral. Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício e relator.

Desta forma, dou provimento para reverter à locação de veículos automotores sem motorista, excetuados os veículos de passeio

Reverto à glosa em relação aos caminhões para transporte de minério e caminhão pipa.

**C) OCORRÊNCIAS ESCRITURADAS NO REGISTRO F100 (ANEXO III);**

Nesse sentido assentou a DRJ:

Por sua vez, assevera a contribuinte que as ocorrências escrituradas no Registro F100 – Anexo III, que a motivação para a glosa residiu única e exclusivamente na extemporaneidade do aproveitamento dos créditos, documentos já utilizados para suporte fático, falta de apresentação e valores inferiores. Sobre os créditos extemporâneos cita trechos do guia prático da EFD (Perguntas e Respostas) asseverando que a extemporaneidade do crédito tem correlação com a data de competência do crédito e não com a data da aquisição ou da emissão de nota fiscal. Aduz que não merece prosperar o entendimento da fiscalização, de modo que os insumos consumidos e glosados pela fiscalização são passíveis de creditamento.

Analisando-se as informações do Anexo III, nota-se que as despesas com aluguel de máquinas e equipamentos foram glosadas em razão de que os documentos apresentados pela contribuinte não comprovaram o valor escriturado na EFD-Contribuições. Além disso, houve a glosa de créditos extemporâneos registrados em 2015;

(...)

A regra maior que rege a distribuição do ônus da prova encontra amparo no art. 373 do Código de Processo Civil. Nesse sentido já me manifestei.

**Numero do processo:**10183.908051/2011-03

**Ementa:**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2000 COFINS.INDÉBITO TRIBUTÁRIO. ÔNUS DA PROVA. A prova do indébito tributário, fato jurídico a dar fundamento ao direito de repetição ou à compensação, compete ao sujeito passivo que teria efetuado o pagamento indevido ou maior que o devido. VERDADE MATERIAL. ÔNUS DA PROVA. DILIGÊNCIA. As alegações de verdade material devem ser acompanhadas dos respectivos elementos de prova. O ônus de prova é de quem alega. A busca da verdade material não se presta a suprir a inércia do contribuinte que tenha deixado de apresentar, no momento processual apropriado, as provas necessárias à comprovação do crédito alegado para sua apreciação. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. PROVA. COMPROVAÇÃO. ART. 170 DO CTN. O direito à restituição/ressarcimento/compensação deve ser comprovado pelo contribuinte, porque é seu o ônus. A prova, em vista dos requisitos de certeza e liquidez, conforme art. 170 do CTN, o pedido deve ser provido.

**Numero da decisão:**3201-005.819

**Nome do relator:**LAERCIO CRUZ ULIANA JUNIOR

Ainda, não existem elementos, provas ou indícios aptos a contrapor a atividade do Fisco ao não homologar a integralidade do crédito pleiteado. A Recorrente não traz aos autos elementos hábeis a provar certeza e liquidez do crédito alegado, tais como notas fiscais e escrita contábil apta a apurar a base de cálculo da contribuição.

Nego provimento.

**D) CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS**

Pelo fato dos itens abaixo tratar de créditos extemporâneos, irei dar o mesmo tratamento

- OCORRÊNCIAS ESCRITURADAS NO REGISTRO F130 (ANEXO IV)
- CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS: (ANEXOS VI, VII, VIII E IX)
- OCORRÊNCIAS ESCRITURADAS NO REGISTRO F130
- DOS CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS;

Fato que o pleito da contribuinte é aproveitar o crédito extemporâneo em outro período contábil, fato que a fiscalização não aceitou.

No entanto, entendo de maneira diversa, assim, trago o voto proferido pelo Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, no PAF n.º **Processo n.º 10380.903801/2012-05**:

Por fim, a fiscalização afasta da base de cálculo do crédito pleiteado pela **Recorrente** os **CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS** apurados em períodos anteriores àquele descrito em DACON. Isto porque, em seu entender, “o §1º do art. 3º das leis das contribuições determina que os créditos, no regime da não-cumulatividade, devem ser apurados mediante aplicação da alíquota sobre o valor dos bens e serviços adquiridos no mês ou sobre o valor das despesas incorridas no mês, ou seja, confina o cálculo e a utilização de créditos aos respectivos períodos de apuração, para que tanto a existência quanto a natureza do crédito possam ser devidamente aferidas dentro do período específico de geração”, logo, “para efetivar qualquer alteração nos créditos informados em demonstrativos anteriores, seja porque indevido, seja porque não descontado, deve-se retificar o Dacon e a DCTF do período assinalado pela incorreção”

A seu turno, a **Recorrente** destaca a possibilidade de creditamento ante disposição legal expressa a saber, artigo 3º § 4º da Lei 10.833/03, sendo ilegal a exigência de retificação das DACONS de períodos anteriores para fruição do benefício.

O tema não é novo nesta Turma e a posição majoritária (idêntica àquela esposada pela **Recorrente**) encontra-se bem descrita no Acórdão 3401-007.237, de Relatoria do Conselheiro Carlos Henrique de Seixas Pantarolli o qual acompanho, na íntegra, até mesmo para evitar tautologia:

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 decadencial, 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 DACON e DCTF.

A própria administração fazendária reconhece o direito de aproveitamento de créditos extemporâneos, conforme prevê o Ato Declaratório Executivo nº 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 1 (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.

Como bem destacado pelo Ilustre Conselheiro Carlos o artigo 3º § 4º da Lei 10.833/03 concede direito material ao creditamento, ou seja, dispõe em que condições de fato o crédito pode ser aproveitado. Em verdade, o caput do artigo em questão dispõe sobre as hipóteses de creditamento e o § 4º deixa claro que a extemporaneidade na apuração não afeta liquidez e certeza do crédito.

É claro que os artigos 73 e 74 da Lei 9.430/96 silenciam sobre a possibilidade de aproveitamento de crédito extemporâneo, assim como silenciam sobre o aproveitamento de MP, PI e ME no IPI, assim como PIS/COFINS exportação e mesmo PIS/COFINS mercado interno. Assim o é vez que os artigos 73 e 74 da Lei 9.430/96 são normas adjetivas (ou ao menos de forte conteúdo), estabelecem procedimentos para a compensação e quais débitos podem ser compensados, porém não quais créditos – definidos por Leis específicas.

Não se nega o conteúdo de direito material de algumas normas do artigo 74 da Lei 9.430/96 (a exemplo, §§ 3º e 12). No entanto, ainda que ante proibição expressa da LEI (e não da legislação) prevaleceria o direito ao creditamento por especialidade (uma vez que os parágrafos 3º e 12 do artigo 74 da Lei 9.430/96 foram criados uma e justamente pela Lei 10.833/03).

Anote-se, ainda, que a **Recorrente** está pleiteando crédito escritural extemporâneo e não compensação/restituição de crédito registrado em períodos anteriores, isto é, ela não

registrou o crédito em sua escrita fiscal no período correto de apuração, porém, ao observá-lo apurou-o para compensar créditos das contribuições em sua escrita, o que é plenamente possível, desde que o crédito não tenha sido fulminado pela decadência e sem incidência de correções, como determina o artigo 13 da Lei 10.833/03:

Art. 13. O aproveitamento de crédito na forma do § 4º do art. 3º, do art. 4º e dos §§ 1º e 2º do art. 6º, bem como do § 2º e inciso II do § 4º e § 5º do art. 12, não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.

Com isto se quer dizer que o simples fato de existir a dicção legal acima prova que o procedimento adotado pela **Recorrente** (também) é correto, rectius, não pode existir impedimento ao gozo do crédito. Caso a **Recorrente** adotasse o procedimento descrito pela fiscalização, o crédito escritural do período de apuração teria inegável impacto no valor recolhido por esta aos cofres públicos, consequentemente, haveria majoração do indébito e sobre este deveriam incidir todas as correções legais, ou seja, de maneira diametralmente diversa àquela apontada pelo artigo 13 acima. Em verdade, o procedimento adotado pela **Recorrente** representa bônus aos cofres públicos que deixarão de ressarcir encargos moratórios.

Quebrando a quarta parede (e por tal pede-se vênia), foge a capacidade criativa deste Relator alguma desvantagem à fiscalização (enquanto entidade) no procedimento adotado pela **Recorrente** – até porque, não cabe a esta Turma ou mesmo a fiscalização imaginar cenários em que os créditos são (ou foram) mal (ou incorretamente) aproveitados. Ante prova do direito ao crédito do contribuinte, deve a fiscalização apresentar prova de fato modificativo (consumo parcial em outros períodos), impeditivo (utilização em duplicidade) ou extintivo (decadência) – não o fazendo, de rigor a concessão do crédito.

De mais a mais, sem sombra de dúvida a apuração mensal de crédito ou débito das contribuições é feito por adição sendo uma das parcelas um número negativo. Ante resultado mensal negativo, o contribuinte deve pagar seus débitos por DARF e inicia o mês seguinte com saldo zero. Agora bem, se o resultado é positivo, este é transferido ao mês seguinte como crédito (parcela da adição). Em repetido o resultado positivo, o mesmo acontece no mês seguinte e assim sucessivamente. Matematicamente, portanto, temos que:

$A = \text{créditos do período}; B = \text{débitos do período};$

$Z = \text{crédito extemporâneo};$

Equação de crédito mensal:  $A1 + (- B1)$

Se  $A1 + (- B1) < 0$  há pagamento logo  $A1+B1 = 0$ ; Se  $A1 + (- B1) > 0$  há crédito;

Em períodos sucessivos:

$(A1+(- B1)) + (A2+ (- B2)) + (A3 + (-B3))...$

Em períodos sucessivos com crédito extemporâneo:

$[(A1+(- B1))+Z1] + [(A2+ (- B2))+Z2] + [(A3 + (-B3))+Z3]...$

Ora, a propriedade associativa da adição nos diz que independente da forma que somarmos as parcelas (no nosso caso  $(An+(-Bn)+Zn)$ ) o resultado é o mesmo;matematicamente:

$[(A1+(- B1))+Z1] + [(A2+ (- B2))+Z2] + [(A3 + (-B3))+Z3] = (A1+(- B1)) + (A2+ (- B2)) + (A3 + (-B3)) + Z1 + Z2 + Z3$  Desta forma, retificar período a período os documentos fiscais apurando crédito e pleiteando-os em cada

um destes períodos (como quer a fiscalização) ou apura-los de uma vez (como fez a **Recorrente**) resulta exatamente no mesmo valor.

É claro que uma das parcelas (o débito) é um número negativo, logo ao invés de soma deve ser feita subtração; operação matemática em que não se aplica a propriedade associativa ( $A-B \neq B-A$ ). Entretanto, na equação em questão ou o resultado da subtração é zero (pois há débito e consequente pagamento) ou é um número positivo. Logo, considerando períodos sucessivos ou há soma com elemento neutro (zero) ou há soma com numeral positivo. No juridiquês, não há transferência de saldo devedor de PIS/COFINS de um período de apuração a outro, apenas de saldo credor, o que torna válida a equação acima.

De duas, uma: ou há débito pago no período de apuração e o crédito extemporâneo tem como consequência pagamento indevido (e ressarcível) ou há crédito no período de apuração e o crédito extemporâneo tem como consequência o aumento do crédito no período (também ressarcível).

Não se nega a importância de tornar o trabalho fiscal ágil e pontual – aliás, facilitar o trabalho fiscal é, ao fim e ao cabo, facilitar o trabalho de todos, fazendo justiça tributária. Porém, impossível contrapor a fluidez do trabalho fiscal ao direito individual de ser ressarcido do que foi indevidamente pago, ainda mais quando tal direito encontra-se escancarado em Lei, ainda mais quando há Súmula expressa sobre ajustes na base de cálculo de períodos anteriores ao pedido de crédito:

Súmula CARF nº 159 Não é necessária a realização de lançamento para glosa de ressarcimento de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, ainda que os ajustes se verifiquem na base de cálculo das contribuições.

É um contrassenso admitir que o fisco pode debruçar-se sobre períodos anteriores quando o contribuinte pleiteia um período de apuração e não admiti-lo quando o contribuinte pleiteia crédito extemporâneo - de período anterior. Se há Súmula que permite ajustes em períodos anteriores para apuração do montante creditório é porque tais ajustes são mais do que possíveis, são exigidos da fiscalização – ou isto, ou passamos a admitir que a fiscalização pode atuar de forma discricionária.

3. Pelo exposto, admito, porquanto tempestivo, e conheço do Recurso Voluntário, dando-lhe parcial provimento para reverter a glosa da aquisição de combustíveis e lubrificantes para empilhadeiras e de créditos extemporâneos das contribuições desde que demonstrada liquidez e certeza dos créditos.

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto

Dessa forma, adoto as razões de decidir e dou provimento.

## **E) PROVA PERICIAL**

Nesse aspecto, não assiste razão a contribuinte, eis, que para o deferimento do pedido de perícia, é necessário que o processo necessite de maior detalhamento técnico, e estando apto a ser julgado, é de indeferir o pleito. Nesse sentido:

**Súmula CARF nº 163**

**Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021**

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (**Vinculante**, conforme **Portaria ME nº 12.975**, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Nego provimento a este ponto.

**CONCLUSÃO**

Diante de todo o exposto, voto por conhecer e dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reverter as glosas sobre as despesas com ferramentas e sobre a locação de caminhões para transporte de minério, nos termos do art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Por voto de qualidade, negar provimento ao recurso, para manter as glosas sobre a locação de caminhões pipa e crédito extemporâneos.

(documento assinado digitalmente)

Laércio Cruz Uliana Junior

**Voto Vencedor**

Conselheiro Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, Redator designado.

Peço vênia ao eminente Relator para divergir do resultado por ele proferido, expondo, a seguir, as razões pelas quais o colegiado considerou corretas as glosas (1) sobre a locação de caminhões pipa e (2) sobre créditos extemporâneos.

**1. Locação de caminhões pipa**

Inicialmente, urge a reprodução dos dispositivos que regem a matéria:

**Lei nº 10.637, de 2002**

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: Produção de efeito (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de

3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004)

(...)

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

#### **Lei n.º 10.833, de 2003**

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória n.º 497, de 2010) (Regulamento)

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004)

(...)

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

Conforme estabelecido de forma vinculante pelo Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo, previsto no art. 3º, II, das leis de regência, 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.

Nesse sentido, a recorrente entende que a locação são necessários, indispensáveis, relevantes e essenciais para sua atividade.

Contudo, a locação de caminhões pipa não pode se enquadrar no conceito de insumo, já que não se trata de bens e serviços utilizados na produção ou fabricação de bens e produtos destinados à venda. Conforme explica a recorrente, os caminhões pipa são utilizados para que as rotas percorridas para se chegar às minas estejam limpas para segurança do trânsito do minério.

Nesse sentido, por ausência de autorização legal para desconto de crédito sobre despesas que são alheias ao conceito de insumo e, ao mesmo tempo, à margem da atividade de fabricação/produção, que não expressamente dispostas no art. 3º das leis de regência, o dispêndio com locação de caminhões pipa não se verifica sob os critérios da essencialidade e relevância.

Uma vez afastada a hipótese do art. 3º, II, argumentar-se-ia enquadrar na situação prevista no art. 3º, IV, que prevê o crédito sobre o aluguel de máquinas e equipamentos utilizados nas atividades empresariais. No entanto, como bem observou o acórdão recorrido, os veículos automotores não se confundem com máquinas e equipamentos.

“Ainda, nesse sentido, é de se mencionar a Solução de Consulta – COSIT n.º 355, de 13/07/2017, cujo acórdão segue parcialmente reproduzido abaixo e a qual, nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB:

“ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins  
EMENTA: NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. BENS E SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. LIMPEZA E DESINFECÇÃO. ALUGUEL DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. TESTES DE QUALIDADE. MANUTENÇÃO DE ELEVADORES E COMPRESSORES DE AR. LAVAGEM DE UNIFORMES.

(...)

*Não há direito a crédito da não cumulatividade da Cofins sobre os valores pagos a pessoa jurídica a título de aluguel de empilhadeiras, pois o aluguel de veículos não é abrangido pela hipótese de creditamento do inciso IV do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 2003.*

(...)

*DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei n.º 10.833, de 2003, art. 3º, incisos II, IV e VI, art. 13; Instrução Normativa SRF n.º 404, de 2004, art. 8º; Decreto n.º 3.000, de 1999, art. 346; Lei n.º 11.774, de 2008, art. 1º; IN RFB n.º 1.015, de 2010; IN RFB n.º 1.252, de 2012; Decreto n.º 20.910, de 1932, art. 1º.*

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep  
EMENTA: NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. BENS E SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. LIMPEZA E DESINFECÇÃO. ALUGUEL DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. TESTES DE QUALIDADE. MANUTENÇÃO DE ELEVADORES E COMPRESSORES DE AR. LAVAGEM DE UNIFORMES.

(...)

*Não há direito a crédito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep sobre os valores pagos a pessoa jurídica a título de aluguel de empilhadeiras, pois o aluguel de veículos não é abrangido pela hipótese de creditamento do inciso IV do art. 3º da Lei n.º 10.637, de 2002.*

(...)

*DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei n.º 10.637, de 2002, art. 3º, incisos II, IV e VI, art. 13, art. 15, VI; Instrução Normativa SRF n.º 247, de 2002, art. 66; Decreto n.º 3.000, de 1999, art. 346; Lei n.º 11.774, de 2008, art. 1º; IN RFB n.º 1.015, de 2010; IN RFB n.º 1.252, de 2012; Decreto n.º 20.910, de 1932, art. 1º.”*

É necessário frisar que o entendimento de referida consulta respaldou-se em outra Solução de Consulta Cosit, a de n.º 1, de 02/01/2014, que, ao especificar as restrições para apuração de créditos em relação à aluguel de veículos, elencou várias ocorrências onde o tratamento de veículos na legislação tributária é comumente enunciado destacadamente separado da nomenclatura de máquinas ou equipamentos.

Como se percebe, de acordo com a definição de “veículos automotores” trazida pelo Código de Trânsito Brasileiro, não resta dúvida de que caminhões são veículos, sendo, portanto, vedada a apropriação de créditos da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em razão da inexistência de dispositivo legal que permita apurar créditos sobre despesas com aluguel de veículos.”

Com efeito, correto o entendimento do acórdão recorrido, do que devem ser mantidas as glosas no tema.

## 2. Créditos extemporâneos

A recorrente afirma que a motivação da glosa se deu apenas pela extemporaneidade. Reforça os argumentos constantes da manifestação de inconformidade e sustentam que os créditos são essenciais ao processo produtivo, dentro do conceito de insumo.

Equivoca-se a recorrente. O Despacho Decisório é claro ao diferenciar apropriação e aproveitamento de crédito, conforme se depreende do abaixo reproduzido:

“Conforme disposto no parágrafo primeiro do art. 3º da Lei 10.833/2003, o contribuinte, sujeito a sistemática da não cumulatividade do Pis da Cofins, poderá deduzir dos valores de contribuição devidos, créditos apurados no mês:

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, VII e XI do caput, **incorridos no mês**;

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

Assim, o crédito só pode ser apropriado no mês de ocorrência da operação que lhe deu origem.

**É certo que o § 4º do artigo supracitado menciona que o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes, contudo, este comando se refere ao aproveitamento (utilização) de créditos já apropriados e não à apropriação de créditos.**

Tais figuras, a apropriação e o aproveitamento (utilização) de créditos, de forma nenhuma se confundem. A primeira refere-se ao levantamento dos créditos que o contribuinte julga ter. A segunda é concernente a uma etapa posterior, na qual a empresa, com base nos créditos já apropriados, e dentro da forma prevista na legislação de regência, pode aproveitá-los (utilizá-los), dentro do próprio mês, ou em meses subsequentes, para dedução da contribuição devida, ressarcimento ou, até mesmo, compensação de tributos devidos.

Por conseguinte, **a extemporaneidade permitida é para o aproveitamento (utilização) dos créditos já apropriados, e não para apropriação de créditos não apropriados em época própria.**” (destaquei)

Já me manifestei em outros julgados no sentido de que o aproveitamento de créditos extemporâneos é permitido pela legislação quando da apuração dos montantes de contribuição devidos (débitos e créditos do período). Esse valor deriva dos lançamentos escriturados na EFD-Contribuições. Ao apurar as contribuições do período, caso os contribuintes comprovem que não utilizaram o crédito extemporâneo em períodos anteriores, devidamente acompanhados de documentação probatória e dentro do prazo decadencial de 5 anos, entendo como cabível a utilização. Mais ainda, apesar de diversos julgados, no âmbito deste Conselho, entenderem que é prescindível a retificação das declarações para reconhecimento do crédito extemporâneo, entendo de forma diversa, a meu ver, trata-se de uma importante prova a favor de

quem pretende tal direito creditório. Portanto, necessário o cumprimento de requisitos, não cabendo o uso indiscriminado.

Pois bem. O presente trata de PER/DCOMP e não da apuração dos débitos e créditos da não cumulatividade, nesse sentido, pertinente a reprodução da legislação aplicada ao caso:

**Lei 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: Produção de efeito (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

(...)

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à **incidência não-cumulativa** da contribuição para o **PIS/Pasep**, em relação apenas a parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas. (Vide Lei nº 10.865, de 2004)

§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à **incidência não-cumulativa** da **COFINS**, em relação apenas à parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

§ 8º **Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal**, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I – apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II – **rateio proporcional**, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, **auferidas em cada mês**.

§ 9º O método eleito pela pessoa jurídica será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário, **observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal**.

**Instrução Normativa nº 1.717, de 2017**

Art. 56. O pedido de ressarcimento e a declaração de compensação devem ser efetuados mediante a utilização do programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante o formulário Pedido de Restituição ou de Ressarcimento, constante do Anexo I desta Instrução Normativa, ou mediante o formulário Declaração de Compensação, constante do Anexo IV desta Instrução Normativa.

§ 1º **Cada pedido de ressarcimento deverá:**

I - **referir-se a um único trimestre-calendário**; e (...)

Nesta matéria, como é de competência da RFB regulamentar sobre restituição, compensação, ressarcimento e reembolso, a norma determina que os valores requeridos em PER/DCOMP referiram-se a um único trimestre.

Combinando-se com as leis de regência das contribuições, os créditos devem ser apropriados no mês de ocorrência da operação que lhe deu origem, para se respeitar a determinação feita pelo rateio proporcional e permitir que se verifique a possibilidade de restituição/ressarcimento do referido crédito no período do seu nascimento.

Nesse tema, bem motivou a decisão recorrida:

“A exigência de segregação dos créditos por períodos ocorre devido ao fato de que os créditos, no regime da não-cumulatividade, são passíveis de repetição segundo critérios aferíveis apenas dentro do próprio período de apuração. Em outras palavras, é preciso que, em cada período de apuração, exista uma perfeita definição da natureza dos créditos e de que forma o sujeito passivo chegou aos saldos passíveis de repetição por qualquer uma das formas previstas (compensação ou ressarcimento, por exemplo). O ressarcimento/compensação de eventuais créditos não aproveitados à época própria (extemporâneos) deve ser precedido da revisão da apuração - confronto entre créditos e débitos - do período a que pertencem tais créditos, devendo eles serem pleiteados em procedimentos repetitórios/compensatórios referentes aos períodos específicos a que pertencem.

Desse modo, haja vista que a lógica dos créditos segue fielmente o princípio da competência contábil, o surgimento de um direito creditório extemporâneo somente no momento de sua utilização, como procedeu a contribuinte, sem que esteja demonstrado anteriormente seu surgimento, sua natureza e seu montante, inviabiliza a sua verificação, cabendo à administração negar-lhe validade.

Assim, resta claro que os contribuintes podem utilizar os créditos de forma extemporânea, ou seja, em momento posterior que não seja o do mês de apuração, mas, consoante se verifica na legislação de regência, esses créditos, necessariamente, devem ser apurados (escriturados/registrados) nos períodos de suas competências (datas de ocorrências dos fatos geradores dos créditos). Extrai-se daí que, na detecção de erros em relação à escrituração/apropriação dos créditos, o procedimento correto é o de retificação da escrituração e das obrigações acessórias (Dacon e DCTF) e não, como entende a Interessada, de reconhecimento dos créditos no momento em que entender mais conveniente.

Saliente-se que os dados fornecidos pela contribuinte à RFB são considerados, em princípio, como válidos na medida em que devem constituir expressão de verdade dos fatos escriturados na contabilidade da empresa. Assim, eventuais equívocos nas informações prestadas devem ser objeto de correção.

A alteração de alguma informação já processada pela RFB deve estar respaldada por declaração retificadora, elaborada dentro do prazo estipulado e com observância das normas estabelecidas para esse procedimento. Observe-se ainda que tais alterações serão admitidas se acompanhadas por documentos idôneos que as comprovem.”

Com efeito, entendo que não cabe o reconhecimento dos créditos extemporâneos em sede de PER/DCOMP, por vedação legal.

### **Conclusão**

Diante de todo exposto, votou-se por negar provimento ao recurso voluntário, para manter as glosas (1) sobre a locação de caminhões pipa e (2) sobre créditos extemporâneos.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe