



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 10768.004024/2006-13  
**Recurso n°** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9303-008.048 – 3ª Turma  
**Sessão de** 20 de fevereiro de 2019  
**Matéria** CONCEITO DE INSUMOS - PIS/COFINS  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL  
GALVASUD S/A

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

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

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170 - PR (2010/0209115-0), pelo rito dos Recursos Repetitivos, decidiu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela Contribuinte.

Nos termos do artigo 62, parágrafo 2º, do Regimento Interno do CARF, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal (STF) e Superior Tribunal de Justiça (STJ) em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

NOTA TÉCNICA Nº 63/2018. DISPENSA DE APRESENTAÇÃO DE RECURSOS.

A Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota Técnica nº 63/2018, autorizando a dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, considerando o julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR- Recurso representativo de controvérsia, referente a ilegalidade da disciplina de

creditamento prevista nas IN's SRF n.ºs 247/2002 e 404/2004, que traduz o conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. DIREITO A CRÉDITO. DESPESAS INCORRIDAS NAS AQUISIÇÕES DE PALLETS DE MADEIRA NA EMBALAGEM DE PRODUTOS FINAIS. POSSIBILIDADE.

O conteúdo contido no 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 a despesas incorridas nas aquisições *pallets* de madeira utilizados na embalagem de produtos finais.

CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. APROVEITAMENTO. SEM NECESSIDADE PRÉVIA DE RETIFICAÇÃO DO DICON. POSSIBILIDADE.

Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei n.º10.833/2003, 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 Dicon por parte do contribuinte.

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. PALLETS DE METAL. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

No presente caso, as glosas referentes aos pallets de metal por não se tratar de insumos essenciais ao processo produtivo da Contribuinte, impede a geração de créditos, por se tratar de bens do ativo imobilizado, já contemplados com a possibilidade de creditamento calculado em 60 meses.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em negar-lhe provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Demes Brito (relator), Andrada Márcio Canuto Natal, Luiz Eduardo de Oliveira Santos e Jorge Olmiro Lock Freire, que lhe deram provimento parcial. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Érika Costa Camargos Autran.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Demes Brito - Relator

(assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran - Redatora Designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello, Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício).

## Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência, interposto pelo contribuinte ao amparo do art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, em face do Acórdão nº **3401-002.861**, cuja ementa se transcreve a seguir:

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

*Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004 CONCEITO DE INSUMOS PARA FINS DE APURAÇÃO DE CRÉDITO DE PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS.*

*O conceito de insumo deve estar em consonância com a materialidade do PIS e da COFINS. Portanto, é de se afastar a definição restritiva das IN SRF n.ºs 247/02 e 404/04, que adotam o conceito da legislação do IPI.*

*Outrossim, não é aplicável as definições amplas da legislação do IRPJ. Insumo, para fins de crédito do PIS e da COFINS, deve ser definido como sendo o bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente na produção de bens ou prestação de serviços, sendo indispensável a estas atividades e desde que esteja relacionado ao objeto social do contribuinte.*

A Fazenda Nacional e o sujeito passivo interpuseram Embargos de Declaração em face do Acórdão de Recurso Voluntário objeto do presente Recurso Especial. Na peça processual administrativa a Fazenda Nacional alegou, em síntese, que o acórdão embargado apresentaria obscuridade/contradição entre a parte dispositiva do acórdão e a conclusão estampada no voto condutor. O sujeito passivo alegou ausência de manifestação sobre os créditos extemporâneos.

Com relação à indagação da Fazenda Nacional, concluiu-se, porquanto o voto é expresso em reconhecer o direito ao crédito pela aquisição do gás, sem que haja especificação

e sem qualquer referência no processo ou no voto. Já em face do recurso do contribuinte, confere que o tema se apresentou omissis no julgamento, devendo ser saneado. Portanto, o Acórdão de Embargos nº. **3401-003.249** decidiu por conhecer os embargos opostos pela Fazenda Nacional e pelo contribuinte e dando-lhes provimento, com efeitos infringentes, cuja ementa segue transcrita:

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

*Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004 EMBARGOS DE*

*DECLARAÇÃO. OBSCURIDADE/OMISSÃO. OCORRÊNCIA. SANEAMENTO. Padece de vício de obscuridade a decisão que adota premissas fáticas equivocadas no desenvolvimento do raciocínio e, por via oblíqua, omite-se quanto a matéria que deveria se manifestar, cabendo o seu saneamento mediante acolhimento dos embargos de declaração que apontam o defeito.*

*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 subsequentes, não havendo norma que imponha a retificação das DACONs para que seja alocado no período de apuração a que se refira o dispêndio.*

*Embargos acolhidos em parte*

A Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial em face do Acórdão de Recurso Voluntário objeto do presente Recurso Especial suscitando divergência em relação a quatro matérias: 1) conceito de insumo; 2) Conceito de insumos. Pallets de madeira; 3) Crédito extemporâneo. PER por período; 4) Crédito extemporâneo. Retificação DACON.

Devidamente cientificada, a Contribuinte apresentou contrarrazões, às e-fls 1431/1459, requer:

*"a) que seja acolhida a preliminar, para não ser conhecido o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional com relação às divergências jurisprudenciais, obstando-se a devolução das matérias contestadas com base nesse fundamento à apreciação desta C. Câmara Superior de Recursos Fiscais; e,*

*b) não sendo este o entendimento desta Colenda Turma, o que se admite para argumentar, que no mérito seja **negado integral provimento ao Recurso Especial interposto pela União Federal, visto que infundado e insubsistente**, devendo ser mantido o v. Acórdão prolatado pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento quanto à parte em que deu provimento ao Recurso Voluntário".*

O Despacho do Exame de Admissibilidade do Recurso Especial de fl. 1410 a 1415 julgou caracterizado o dissídio e deu seguimento parcial ao Recurso Especial da Fazenda Nacional **em relação às matérias: 1) conceito de insumo; 2) Conceito de insumos. Pallets de madeira; 4) Crédito extemporâneo. Retificação DACON.**

No Recurso Especial, a Contribuinte suscita divergência com relação a créditos decorrentes de aquisição de estrados "pallets" de metal.

O Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF, (fls 1547/1551) julgou caracterizada a divergência jurisprudencial e deu seguimento ao Recurso Especial da Contribuinte com relação ao conceito de insumos de pallets de metal.

A Fazenda Nacional articulou contrarrazões, às e-fls. 1575/1589, pugna pelo desprovimento do Recurso interposto pela Contribuinte, com a conseqüente manutenção do entendimento adotado pelo acórdão recorrido.

Regularmente processado o apelo, esta é a síntese do essencial, motivo pelo qual encerro meu relato. Devidamente informado passo a decidir.

## Voto Vencido

Conselheiro Demes Brito - Relator

Os recursos foram apresentados com observância do prazo previsto, bem como dos demais requisitos de admissibilidade. Sendo assim, deles tomo conhecimento e passo a decidir.

Primeiramente, se faz necessário lembrar e reiterar que a interposição de Recurso Especial junto à Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao contrário do Recurso Voluntário, é de cognição restrita, limitada à demonstração de divergência jurisprudencial, além da necessidade de atendimento a diversos outros pressupostos, estabelecidos no artigo 67 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015. Por isso mesmo, essa modalidade de apelo é chamada de Recurso Especial de Divergência e tem como objetivo a uniformização de eventual dissídio jurisprudencial, verificado entre as diversas Turmas do CARF.

Neste passo, ao julgar o Recurso Especial de Divergência, a Câmara Superior de Recursos Fiscais não constitui uma Terceira Instância, mas sim a Instância Especial, responsável pela pacificação dos conflitos interpretativos e, conseqüentemente, pela garantia da segurança jurídica dos conflitos.

Neste passo, ao julgar o Recurso Especial de Divergência, a Câmara Superior de Recursos Fiscais não constitui uma Terceira Instância, mas sim a Instância Especial, responsável pela pacificação dos conflitos interpretativos e, conseqüentemente, pela garantia da segurança jurídica dos conflitos.

*In caso*, trata-se no presente processo de pedido de ressarcimento e declarações de compensação (Dcomp) envolvendo crédito relativo à COFINS, incidência não cumulativa, apurado no 4º trimestre de 2004 sobre custos, encargos e despesas vinculados às receitas de exportação.

A autoridade fiscal, com base no Parecer Conclusivo nº 97/2011 (fls. 1000 a 1031), exarou o despacho decisório de fls. 1032, decidindo não reconhecer o direito creditório

em favor da Companhia Siderúrgica nacional CSN, sucessora por incorporação da Galvasud S/A, não homologar as compensações declaradas e indeferir o pedido de ressarcimento, nos seguintes termos:

Cientificada do Parecer Conclusivo e do despacho decisório em 01/07/2011 (fls. 1035), a Contribuinte apresentou a Manifestação de Inconformidade em 02/08/2011 (fls. 1036 a 1046) a qual foi julgada improcedente em decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro II (RJ) assim ementada:

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

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

*COFINS. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. APURAÇÃO DE CRÉDITOS.*

*O crédito da COFINS no regime de incidência não cumulativo será calculado em relação aos custos, despesas e encargos incorridos no próprio mês de apuração. O crédito assim apurado e não aproveitado no próprio mês poderá sê-lo em meses subseqüentes.*

*NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.*

*Para fins de apuração de créditos da não cumulatividade, consideram-se insumos os bens e serviços diretamente aplicados ou consumidos na fabricação do produto.*

***Manifestação de Inconformidade Improcedente***

***Direito Creditório Não Reconhecido***

Por sua vez, a Contribuinte apresentou Recurso Voluntário, o qual o Colegiado deu parcial provimento para reconhecer apenas o direito de crédito sobre o Gás AGA, Nitrogênio, Gás Hélio e GLP, e estrados de madeira utilizados na embalagem de produtos finais.

A Fazenda Nacional e o sujeito passivo interpuseram Embargos de Declaração em face do Acórdão de Recurso Voluntário objeto do presente Recurso Especial, e dando-lhes provimento, com efeitos infringentes.

### **Recurso da Fazenda Nacional**

Da leitura dos autos, julgo separadamente cada matéria posta em julgamento.

#### **Conceito de Insumos**

Com efeito, a jurisprudência Administrativa e dos Tribunais Superiores vem admitindo o aproveitamento de crédito calculado com base nos gastos incorridos pela sociedade empresária e com produtos ou serviços aplicados na produção ou a ela diretamente vinculados, mesmo que, ao contrario de como alguns pretendem limitar por meio de Instruções Normativas.

De fato, salvo melhor juízo, não se vê razão para que conceito de insumo seja determinado pelos mesmos critérios utilizados na apuração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, contudo, respeito posicionamentos contrários.

A legislação que introduziu o Sistema Não-Cumulativo de apuração das Contribuições define sua base de cálculo como sendo o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, compreendendo a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica. Feitas as exclusões expressamente relacionadas nas Leis, tudo o mais deve ser incluído na base imponível.

Levando-se em consideração a incumulatividade tributária traz em si a idéia de que a incidência não ocorra ao longo das diversas etapas de um determinado processo sem que o contribuinte possa reduzir de seu encargo aquilo do que foi onerado no momento anterior, ainda que considerássemos todas as particularidades e atipicidades do Sistema não cumulativo próprio das Contribuições, terminaríamos por concluir que, a um débito tributário calculado sobre o total das receitas, haveria de fazer frente um crédito calculado sobre o total das despesas. Contudo, ainda que a interpretação teleológica conduza nessa direção, o fato é que os critérios de apuração das Contribuições não foram dessa forma definidos em Lei.

Tal como consta no texto legal, o direito ao crédito, em definição genérica, admite apenas que se considerem as despesas com bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, jamais referindo-se à integralidade dos gastos da pessoa jurídica. Prova disso é que os gastos que não se incluem nesse conceito e dão direito ao crédito são listados um a um nos itens seguintes, de forma exaustiva.

Neste quadro, para corroborar com minha interpretação, invoco as lições do Prof. Lenio Streck (p.242) que bem esclarece os limites de uma correta interpretação jurídica:

*“Então, ao contrário do que se diz na dogmática jurídica, não interpretamos para, só depois, compreender. Na verdade, compreendemos para interpretar, sendo a interpretação a explicitação de compreendido, para usar as palavras de **Gadamer**, em seu *Wahrheit und Method*. Essa explicitação (justificação do compreendido) necessita sempre de uma estruturação no plano <sup>1</sup>argumentativo (é o que se pode denominar de o “como apofântico”). A explicitação da resposta de cada caso deverá estar sustentada em consistente justificação, contendo a reconstrução do direito, doutrinária e jurisprudencialmente, confrontando tradições, enfim, colocando a lume a fundamentação jurídica que, ao fim e ao cabo, legitimará a decisão no plano do que se entende por responsabilidade política do interprete no paradigma do Estado Democrático de Direito<sup>2</sup>”.*

---

1

<sup>2</sup> STRECK, Lenio Luiz. Hermenêutica, Estado e Política: uma visão do papel da Constituição em países periféricos. In CADEMARTORI, Daniela Mesquita Leutchuk e GARCIA, Marcos Leite (org.). Reflexões sobre Política e Direito – Homenagem aos Professores Osvaldo Ferreira de Melo e Cesar Luiz Pasold. Florianópolis: Conceito Editorial, 2008; p. 242.

Outrossim, se admitíssemos a tese de que insumo denota conceito amplo, abrangendo todos os gastos destinados à obtenção do resultado da pessoa jurídica, nos depararíamos com uma flagrante distorção promovida no amplo reconhecimento ao direito de crédito para o setor industrial ou prestador de serviços, em detrimento ao setor comercial, para o qual o direito teria ficado restrito apenas aos gastos com bens adquiridos para revenda.

Insumos, tal como definido e para os fins a que se propõe o artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, são apenas as mercadorias, bens e serviços que, assim como no comércio, estejam diretamente vinculados à operação na qual se realiza o negócio da empresa. Na atividade comercial, sendo o negócio a venda dos bens no mesmo estado em que foram comprados, o direito ao crédito restringe-se ao gasto na aquisição para revenda. Na indústria, uma vez que a transformação é intrínseca à atividade, o conceito abrange tudo aquilo que é diretamente essencial a produção do produto final, conceito igualmente válido para as empresas que atuam na prestação de serviços.

Somente a partir desta lógica é que os créditos admitidos na indústria e na prestação de serviços observarão o mesmo nível de restrição determinado para os créditos admitidos no comércio.

Em que pese esta E. Câmara Superior já ter definido o conceito de insumos, a matéria foi levada ao poder judiciário e, em recente decisão o Superior Tribunal de Justiça – STJ sob julgamento no rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), estabeleceu conceito de insumo tomando como diretrizes os critérios da essencialidade e/ou relevância. Senão vejamos:

*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 SEGUINTE 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. (Resp n.º N.º 1.221.170 - PR (2010/0209115-0), Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho).*

Como visto, a Relatora Ministra Regina Helena Costa, reiterou os conceitos do que já vínhamos decidindo, definiu como conceito a essencialidade e relevância. Vejamos:

**Essencialidade** *considera-se o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;*

**Relevância** *considerada como critério definidor de insumo, 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 pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.*

Deste modo, infere-se do voto da Ministra Regina Costa que o conceito de insumo deve “*ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou ainda a importância de determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte*”, ou seja, caracteriza-se insumos, para fins das contribuições do PIS e da COFINS, todos os bens e serviços, empregados direta ou indiretamente na prestação de serviços, na produção ou fabricação de bens ou produtos e que se caracterizem como essenciais e/ou relevantes à atividade econômica da empresa”.

Sem embargo, restou ainda decidido ilegais as IN’s n.ºs 247/2002 e 404/2004, que tratam de conceito de muito restritivo de insumo para as contribuições em pauta, uma vez

que somente se enquadrariam os bens e serviços “aplicados ou consumidos” diretamente no processo produtivo.

Destarte, o STJ adotou conceito intermediário de insumo para fins da apropriação de créditos de PIS e COFINS, o qual não é tão restrito como definido na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados, nem tão amplo como estabelecido no Regulamento do Imposto de Renda, mas que privilegia a essencialidade e/ou relevância de determinado bem ou serviço no contexto das especificidades da atividade empresarial de forma particularizada. Neste aspecto, observa-se que se trata de matéria essencialmente de prova de ônus do contribuinte.

Ademais, os argumentos da Fazenda Nacional quanto a legalidade das Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e nº 404/2004, foram superadas pelo que foi decidido pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170 - PR (2010/0209115-0), pelo rito dos Recursos Repetitivos, que definiu o conceito de insumo à luz dos critérios da **essencialidade ou relevância**, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica da sociedade empresária.

Nos termos do art. 62, parágrafo 2º do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal (STF) e Superior Tribunal de Justiça (STJ) em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Neste sentido, a Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota Técnica nº 63/2018, autorizando a dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, considerando o julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR- Recurso representativo de controvérsia, referente a ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN's SRF nºs 247/2002 e 404/2004, que traduz o conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. *In verbis*:

*"Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.*

*Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016. Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014".*

### **Conceito de Insumos. Pallets de madeira**

Centrando-se a divergência dos autos, verifico que a Contribuinte tem como objeto social atividades relacionadas atividades *"industriais, comerciais e de promoção de vendas (marketing) relativas a (i) instalação e operação de um centro de serviços de produtos siderúrgicos; (ii) instalação e operação de uma linha de galvanização por imersão a quente; (iii) instalação e operação de linhas de solda a laser para produção de blanques soldados voltados para produção automobilística; e (V) promoção (marketing) e vendas dos produtos da Companhia e de terceiros (...)"*.

Analisando a *quaestio*, como dito em linhas acima, consignei meu entendimento intermediário sobre o conceito de insumos no Sistema de Apuração Não-Cumulativo das Contribuições, de modo que o conceito adotado não pode ser restritivo quanto o determinado pela Fazenda, mas também não tão amplo como aquele frequentemente defendido pelos Contribuintes.

Compulsando aos autos, verifico que os *pallets* de madeira utilizados na embalagem dos produtos finais, também são essenciais a atividade empresária, tendo como principal função de acomodar os produtos no estoque da empresa, estes *pallets* integram o produto final no preço. Portanto, tratam-se de *pallets* conhecidos como “oneway”, ou seja, sem retorno, o que afasta o seu enquadramento como bem do ativo imobilizado.

Deste modo, o termo "*insumo*" utilizado pelo legislador para fins de creditamento do Pis e da COFINS, apresenta um campo maior do que o MP, PI e ME, relacionados ao IPI. Considero que tal abrangência não é tão flexível como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e despesas necessárias à atividade da empresa. Por outro lado, para que se mantenha o equilíbrio impositivo, os insumos devem estar relacionados diretamente com a produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este produto não entre em contato direto com os bens produzidos.

Neste sentido, o inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.833/03, permite a utilização do crédito de COFINS não cumulativa nas seguintes hipóteses:

*“I bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos*

*a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e*

*b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;*

*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. 2 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;*

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

*V valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das*

*Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte SIMPLES*

*VI máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;*

*VII edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;*

*VIII bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;*

*IX armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.*

*X vale transporte, vale refeição ou vale alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção".*

Destarte, o conteúdo contido no 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 a despesas incorridas nas aquisições de *pallets* de madeira utilizados na embalagem dos produtos finais.

### **Crédito Extemporâneo. Retificação da DACON**

Quanto a divergência referente ao aproveitamento de créditos extemporâneos de PIS e COFINS não cumulativo, bem como apresentação dos Dacon retificadores dos respectivos trimestres, e das DCTF's retificadoras, esta E. Câmara Superior, no julgamento do acórdão nº **9303007.510**, de 17 de outubro de 2018, de Relatoria do Ilustre Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire, restou decidido que sem as devidas retificações não é possível a utilização dos créditos, por se tratar de matéria idêntica, utilizo em minhas razões de decidir, que passa a fazer parte integrante do presente voto. Vejamos:

*"Ao contrário do entendimento da recorrente, a glosa dos créditos extemporâneos, aproveitados em março, julho e agosto de 2007, não teve como fundamento legal a prescrição quinquenal do direito ela aproveitá-los naquelas competências e sim a faltade sua apuração nos respectivos Dacon, o que os torna, em princípio, incertos e ilíquidos. E é ônus da recorrente provar a existência de direito que alega possuir.*

*As leis que instituíram o PIS e a Cofins com incidência não cumulativa, assim dispõem quanto ao aproveitamento dos créditos destas contribuições:*

#### ***Lei nº 10.637, de 3012/2002***

*"Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: I bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:*

*a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e*

*b) nos §§ 1º e 1ºA do art. 2º desta Lei;*

*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 (VETADO) IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa; [...]. § 1º 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 IV, V e IX do caput, incorridos no mês;*

...

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

*[...].”*

***Lei 10.833, de 29/12/2003***

*“Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: I bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:*

*a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e*

*b) nos §§ 1º e 1ª do art. 2º desta Lei; 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; [...];IV aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa; [...]IX armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.*

*[...].*

*§ 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; [...]. § 3º O direito ao crédito aplicase, exclusivamente, em relação:*

*I aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;*

*II aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;*

...

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

...

*Art. 92. A Secretaria da Receita Federal editará, no âmbito de sua competência, as normas necessárias à aplicação do disposto nesta Lei.”*

*Dispõe a Lei nº 11.116, de 18/05/2005:*

*“Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, **acumulado ao final de cada trimestre do ano** calendário em virtude do poderá ser objeto de:*

*I compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou II pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.*

*Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei.”*

*Em cumprimento ao disposto no art. 92 da Lei nº 10.833/2003, o Secretário da Receita Federal editou a IN SRF nº 600, de 28/12/2005, disciplinando o ressarcimento/compensação do saldo credor da Cofins não cumulativa, que estatui:*

*“Art. 21. Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que não puderem ser utilizados na dedução de débitos das respectivas contribuições, poderão sê-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições de que trata esta Instrução Normativa, se decorrentes de:*

...

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

*[...].*

*§ 4º O disposto no inciso II aplica-se aos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep/Importação e à Cofins/Importação apurados na forma do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.*

*[...].*

*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.*

*[...].*

*§ 2º O pedido de ressarcimento dos créditos acumulados na forma do inciso II e do § 4º do art. 21, referente ao saldo credor acumulado no período de 9 de agosto de 2004 até o final do primeiro trimestre-calendário de 2005, somente poderá ser efetuado a partir de 19 de maio de 2005.*

*§ 3º Cada pedido de ressarcimento deverá: referir-se a um único trimestre-calendário.*

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

*Ou seja, segundo a regulamentação, o crédito não aproveitado no mês poderá ser aproveitado nos meses seguintes e o saldo credor apurado em cada trimestre poderá ser compensado com outros débitos tributários e objeto de pedido de ressarcimento.*

*No presente caso, a recorrente não apresentou as Dacon com a apuração dos créditos extemporâneos e dos saldos credores trimestrais nem dos respectivos Dacon retificadores, limitando-se a alegação de que os créditos existem. Portanto, sem a menor certeza e liquidez.*

*Consigna a IN SRF nº 590, de 22 de dezembro de 2005:*

*“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 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.*

*Em remate, provado que a recorrente não apresentou os Dacon originais e os retificadores demonstrando os créditos extemporâneos e os saldos credores trimestrais apurados, assim como não apresentou as respectivas DCTF retificadoras, a glosa de tais créditos deve ser mantida por absoluta falta de liquidez e certeza.*

### **DISPOSITIVO**

*Em face do exposto, conheço mas nego provimento ao recurso especial do Contribuinte.*

### **Declaração de Voto**

*Conselheiro Demes Brito*

*Em que pese os argumentos da Ilustre Relatora, divirjo de seu entendimento.*

*O apelo da Contribuinte, cuja admissibilidade ora se analisa, suscita divergência jurisprudencial quanto à possibilidade ou não de aproveitamento extemporâneo de créditos independente da apresentação de DACON retificadora.*

*In caso, a decisão recorrida negou provimento ao Recurso Voluntário, por entender que o aproveitamento de créditos extemporâneo de PIS não cumulativo está condicionado a apresentação dos Dacon retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais, bem como das respectivas DCTF retificadoras.*

*Com efeito, não é possível o aproveitamento de créditos extemporâneos sem a devida retificação da DACON, bem como das respectivas DCTF's.*

*Sem embargo, a apuração dos créditos da Cofins, incluindo os créditos extemporâneos, encontra-se estabelecida no art. 3º, § 1º, da Lei 10.833/2003, e o documento que formaliza a referida apuração é o Dacon, do respectivo período de apuração dos créditos, que, no citado período, encontrava-se disciplinado na Instrução Normativa SRF 590/2005.*

*Aliás, no Dacon deve ser demonstrado não apenas apuração do crédito como a sua utilização e, se for o caso, o saldo credor remanescente no final do trimestre calendário.*

*Assim, se em consonância com o disposto no art. 113, § 2º, do CTN, a legislação estabeleceu critérios específicos de apuração dos créditos da Cofins, bem como os instrumentos formais obrigatórios, para fim de demonstração dos valores dos créditos apurados, obviamente, tal regramento deve ser cumprido pelo contribuinte. Nesse sentido, o Dacon do período de apuração constitui-se no único documento hábil e idôneo, para fim de*

*demonstração da apuração dos créditos da Cofins, pois é ele que contém o demonstrativo pormenorizado do valor do crédito. Portanto, trata-se de documento indispensável para o conhecimento e o controle, por parte da Administração tributária, dos valores dos créditos apurados e utilizados pelo contribuinte, de modo a evitar eventual utilização indevida ou em duplicidades dos referidos créditos.*

*Dessa forma, embora o § 4º do art. 3º, § 4º, da 10.833/2003 assegure ao contribuinte o aproveitamento dos créditos da Cofins de um determinado mês ou trimestre calendário, nos meses seguintes ou trimestres seguintes, certamente, tal aproveitamento não significa que o contribuinte esteja dispensado da apuração, demonstração e declaração dos referidos créditos na forma estabelecida nos citados preceitos normativos. E de apresentar a documentação contábil e fiscal necessária a comprovação dos valores dos créditos apurados, se assim exigir a autoridade fiscal.*

*No caso em tela, a Contribuinte não retificou os Dacon dos correspondentes períodos de apuração, o que era necessário para demonstrar a apuração dos valores dos créditos pleiteados, como não informou no Dacon, os alegados créditos extemporâneos. A propósito, o único demonstrativo apresentado pela Contribuinte foi uma mera planilha, sem qualquer liquidez.*

*Diante destas constatações, revela-se desprovido de sentido e de qualquer respaldo fático os argumentos suscitados pela Contribuinte, não há previsão no Dacon para o registro de créditos extemporâneos. Tal argumento só teria algum sentido para o deslinde da presente controvérsia, se a Contribuinte tivesse informado tais créditos, ainda que de forma extemporânea, no Dacon e DCTF, o que não ocorreu. Logo, não tem qualquer relevância a existência da referida previsão do registro extemporâneo do crédito no Dacon, se a contribuinte não utilizou dessa possibilidade para demonstrar e declarar os créditos extemporâneos pleiteados.*

*Enfim, cabe ainda consignar que, no âmbito do processo de pedido de ressarcimento ou de compensação de crédito, o ônus de comprovar a certeza e a liquidez do crédito pleiteado/compensado cabe ao contribuinte e não a autoridade fiscal.*

*Por sua vez, a utilização dos créditos da Cofins, incluindo os créditos extemporâneos, encontra-se estabelecida no art. 3º, § 4º, da Lei 10.833/2003 e no art. art. 16 da Lei 11.116/2005, a seguir transcritos, respectivamente:*

*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.*

[...]

*Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, **acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário** em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:*

*I compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou II pedido de ressarcimento em dinheiro, **observada a legislação específica aplicável à matéria.***

*Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei.*

*Segundo os referidos preceitos legais, além da utilização para deduzir os débitos da própria contribuição do mês ou dos meses seguintes, se remanescer saldo de créditos ao final do trimestre calendário, ele poderá ser utilizado na compensação de débitos do próprio contribuinte ou objeto de pedido de ressarcimento em dinheiro.*

*No que tange à utilização mediante compensação/ou ressarcimento, em conformidade com os referidos preceitos legais, na data da apresentação do pedido de ressarcimento (PER) do saldo de crédito da Cofins, a legislação específica que estabelecia a forma de apresentação do pedido de ressarcimento era o art. 22, combinado com o disposto no art. 21, I e II, e § 4º, ambos da Instrução Normativa SRF 600/2005, a seguir transcritos:*

*Art. 21. Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que não puderem ser utilizados na dedução de débitos das respectivas contribuições, poderão sê-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições de que trata esta Instrução Normativa, se decorrentes de: I custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, e vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação; II custos, despesas e encargos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência; ou III aquisições de embalagens para revenda pelas pessoas jurídicas comerciais a que se referem os §§ 3º e 4º do art. 51 da Lei*

*nº10.833, de 2003, desde que os créditos tenham sido apurados a partir de 1º de abril de 2005.*

*[...]*

*§ 4º O disposto no inciso II aplica-se aos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep Importação e à Cofins Importação apurados na forma do art. 15 da Lei nº10.865, de 30 de abril de 2004.*

*[...]*

*§ 8º A compensação de créditos de que tratam os incisos I e II e o § 4º, efetuada após o encerramento do trimestre-calendário, deverá ser precedida do pedido de ressarcimento formalizado de acordo com o art. 22.*

*§ 9º O crédito utilizado na compensação deverá estar vinculado ao saldo apurado em um único trimestre calendário.*

*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.*

*§ 1º O pedido de ressarcimento a que se refere este artigo será efetuado pela pessoa jurídica vendedora mediante a utilização do Programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante petição/declaração (papel) acompanhada de documentação comprobatória do direito creditório.*

*§ 2º O pedido de ressarcimento dos créditos acumulados na forma do inciso II e do § 4º do art. 21, referente ao saldo credor acumulado no período de 9 de agosto de 2004 até o final do primeiro trimestre-calendário de 2005, somente poderá ser efetuado a partir de 19 de maio de 2005.*

*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. (grifos não originais)*

*Como visto, a Contribuinte não apresentou as Dacon com a apuração dos créditos extemporâneos e dos saldos credores trimestrais nem dos respectivos Dacon retificadores, limitando-se apenas com fundamento de que os créditos são líquidos, sem a comprovação de certeza e liquidez.*

*Com essas considerações, nego provimento ao Recurso da Contribuinte".*

Como a Contribuinte não foi diligente apresentar os Dacon retificadores dos respectivos trimestres, e DCTF's retificadoras, não há o que se falar em direito a crédito.

### **Recurso da Contribuinte**

Com efeito, a Contribuinte suscita divergência com relação a créditos decorrentes de aquisição de estrados "pallets" de metal".

Sem embargo, como dito alhures o termo "insumo" utilizado pelo legislador para fins de creditamento da COFINS, apresenta um campo maior do que o MP, PI e ME, relacionados ao IPI. Considero que tal abrangência não é tão flexível como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e despesas necessárias à atividade da empresa. Por outro lado, entendo para que se mantenha o equilíbrio normativo, os insumos devem estar relacionados diretamente com a produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este produto não entre em contato direto com os bens produzidos.

Neste sentido, o inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.833/03, permite a utilização do crédito de COFINS não cumulativa nas seguintes hipóteses:

*"I bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos*

*a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e*

*b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;*

*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. 2 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;*

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

*V valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das*

*Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte SIMPLES*

*VI máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;*

*VII edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;*

*VIII bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;*

*IX armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.*

*X vale transporte, vale refeição ou vale alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção".*

Destarte, o conteúdo contido no 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, diferentemente do presente caso, as glosas referentes aos dispêndios relacionados aos *pallets* de metal, por serem considerados bens do ativo imobilizado e não insumos essenciais ao processo produtivo da Contribuinte, impedisse assim, a geração de créditos de PIS e COFINS por ausência de previsão legal, considerando que a manutenção do crédito esta contemplada com a possibilidade de creditamento sobre despesas de depreciação calculada em 60 meses.

### **Dispositivo**

*Ex positis*, dou parcial provimento ao Recurso da Fazenda Nacional, e nego provimento ao Recurso da Contribuinte.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Demes Brito

### **Voto Vencedor**

Conselheira Érika Costa Camargos Autran - Redatora Designada

**Da possibilidade da utilização dos créditos extemporâneos sem necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte.**

Com a devida vênua, discordamos do il. Relator.

E o Acórdão Recorrido entendeu que: "*tanto as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, como as INs RFB 247/02 e 404/04 que as normatizam, não distinguem o crédito, como espécie, do saldo credor, preferindo a adoção do termo "crédito" para uma e outra finalidade, razão porque a interpretação do contribuinte é também acertada, mormente pela sua dicção literal, consoante a qual "o crédito não aproveitado em determinado mês poderá- se- lo nos meses subseqüentes. **Ora, os créditos da não cumulatividade podem ser pleiteados a qualquer tempo, enquanto não decaído o direito ao seu exercício, não havendo norma 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 de apuração, mas a 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, não sendo possível a criação de óbices onde a lei claramente não o fez."

Entendo 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 nº 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 nº 10.637/2002 (PIS) quanto da Lei nº 10.833/2003 (Cofins), segundo o qual o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subseqüentes, 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 vênica para incluir e fazer dele as minhas razões de decidir quanto a esta matéria.

Recordo o decidido em acórdão n.º 9303-006.248 e no acórdão n.º 9303-004.562, 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).”*

Trouxe o ilustre conselheiro Charles Mayer em seu voto constante do no referido acórdão:

*“[...]*

*Conforme defendemos na ocasião, nada obsta, a nosso juízo, que o contribuinte possa, em determinado trimestre-calendário, aproveitar-se de crédito de PIS/Cofins não aproveitado em trimestres-calendários anteriores.*

*Como os motivos do nosso convencimento coincidem com o adotado no Acórdão nº 3202001.617, de 19/03/2014, proferido pela 2ª Turma da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF, em julgamento do qual participamos, passamos a transcrever, também aqui, o voto do seu relator, o il. Ex-Conselheiro Thiago Moura de Albuquerque Alves, adotando-o como razão de decidir:*

*"Para a DRJ, o entendimento da fiscalização foi correto, pois na sua ótica era inadmissível apurar créditos extemporâneos sem retificar os DACONs e DCTFs anteriores. Eis suas palavras:*

*CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. AUSÊNCIA DE APROPRIAÇÃO NA DACON.*

---

*A apuração extemporânea de créditos só admitida mediante retificação das declarações e demonstrativos correspondentes, em especial as DCTF e os Dacon.*

*No entanto, em janeiro de 2015, nossa Turma julgou que é possível, sim, o desconto de créditos extemporâneos de PIS/COFINS não-cumulativos, no julgamento do PAF nº 12585.000064/200911 (somente ficou vencida a douta Conselheira Presidente, Irene Souza da Trindade Torres Oliveira).*

*Com efeito, 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.*

*Igualmente, no “Manual de Orientação do Leiaute da Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) – (EFDPIIS/ Cofins)”, constante do Anexo Único do Ato Declaratório Executivo COFIS nº 34/2010, há previsão expressa de o contribuinte lançar créditos extemporâneos, nos registros 1101/1102 (PIS) e 1501/1502 (COFINS). Observe-se: 2.5 BLOCOS DO ARQUIVO*

*Entre o registro inicial e o registro final, o arquivo digital é constituído de blocos, referindo-se cada um deles a um agrupamento de documentos e outras informações.*

#### *2.5.1 Tabela de Blocos*

*[...]*

#### *2.6.1.7. Bloco 1*

*[...]*

*As sobreditas previsões no DACON e na EFD buscam cumprir o disposto no art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003, segundo o qual “o crédito não aproveitado em determinado mês*

---

*poderá sê-lo nos meses subseqüentes”. Além disso, é preciso frisar que a única consequência legal para o preenchimento incorreto do DACON são as multas previstas no art. 7º Lei nº 10.426/2002. Confira-se:*

*Art. 7º O sujeito passivo que deixar de apresentar Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica DIPJ, Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais DCTF, Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica, Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte DIRF e Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais Dacon, nos prazos fixados, ou que as apresentar com incorreções ou omissões, será intimado a apresentar declaração original, no caso de não apresentação, ou a prestar esclarecimentos, nos demais casos, no prazo estipulado pela Secretaria da Receita Federal SRF, e sujeitar-se-á às seguintes multas:*

*I de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante do imposto de renda da pessoa jurídica informado na DIPJ, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;*

*II de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante dos tributos e contribuições informados na DCTF, na Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica ou na Dirf, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega destas Declarações ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3º;*

*III de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante da Cofins, ou, na sua falta, da contribuição para o PIS/Pasep, informado no Dacon, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta*

---

*Declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo; e IV de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas.*

*§ 1º Para efeito de aplicação das multas previstas nos incisos I, II e III do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo originalmente fixado para a entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não apresentação, da lavratura do auto de infração.*

*§ 2º Observado o disposto no § 3º, as multas serão reduzidas:*

*I à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício;*

*II a setenta e cinco por cento, se houver a apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.*

*§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:*

*I R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de pessoa física, pessoa jurídica inativa e pessoa jurídica optante pelo regime de tributação previsto na Lei nº 9.317, de 1996;*

*II R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.*

*§ 4º Considerar-se-á não entregue a declaração que não atender às especificações técnicas estabelecidas pela Secretaria Receita Federal.*

*§ 5º Na hipótese do § 4º, o sujeito passivo será intimado a apresentar nova declaração, no prazo de dez dias, contados da ciência à intimação, e sujeitar-se-á à multa prevista no inciso I do caput, observado o disposto nos §§ 1º a 3º.*

*§ 6º No caso de a obrigação acessória referente ao Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais DACON ter periodicidade semestral, a multa de que trata o inciso III do caput deste artigo será calculada com base*

---

*nos valores da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social COFINS ou da Contribuição para o PIS/Pasep, informados nos demonstrativos mensais entregues após o prazo."*

*Como se vê, o art. 7º Lei nº 10.426/2002 prevê, apenas, multa em caso de incorreções no DACON e a intimação do contribuinte para corrigi-las, de modo a reduzir tais sanções. Não há, por conseguinte, previsão legal para glosar os créditos da não cumulatividade por eventuais equívocos no DACON.*

*Pelo mesmo raciocínio, não é possível indeferir o PER pelo simples fato deste abranger mais de um trimestre, em decorrência da apuração extemporânea, permitida, dos créditos pelo contribuinte.*

*Acrescente-se, ainda, que o referido crédito tem por fundamento o art. 17 da Lei nº 11.033/2004 c/c art. 16 da Lei nº 11.116/2005, podendo ser utilizado tanto na dedução da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno, quanto na compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela RFB, observada a legislação específica.*

*Eis os seus termos: (Lei nº 11.033/2004)*

*Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.*

*(Lei nº 11.116/2005)*

*Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nos*

10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei no 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei no 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:

*I compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou*  
*II pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.*

*Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei.*

*Em tais créditos, colha-se os seguintes precedentes do CARF julgados à unanimidade:*

*Processo nº 16349.000033/200814*

*Relator JEAN CLEUTER SIMOES MENDONCA*

*Sessão de 24/07/2014*

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Cofins*

*Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006*

*CRÉDITO PRESUMIDO DA COFINS NÃO CUMULATIVA.*

*ART. 8º, DA LEI Nº 10.925/04. AGROINDÚSTRIA. IMPOSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO DO CRÉDITO PARA COMPENSAR COM OUTRO TRIBUTO.*

*O aproveitamento de crédito presumido da COFINS, de que trata o Art. 8º, da lei nº 10.925/04, para compensar com outros tributos, não é permitido para as agroindústrias, ainda que eles*

*se acumulem em razão de vendas com tributação suspensa, não tributadas, tributadas à alíquota zero ou isentas.*

**COFINS NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO EXTEMPORÂNEO.**

*O art. 16, da Lei nº 11.116/2005, autoriza a utilização dos créditos do PIS e COFINS não cumulativos se eles tiverem sido acumulados em razão das vendas dos produtos com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência do PIS/COFINS. [Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Júlio César Alves Ramos (Presidente), Robson José Bayerl, Jean Cleuter Simões Mendonça, Eloy Eros da Silva Nogueira, Ângela Sartori e Cláudio Monroe Massetti (Suplente)].*

*Processo 15586.001201/201048*

*Relator JOSE ADAO VITORINO DE MORAIS*

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Cofins*

*Data do fato gerador: 30/09/2008*

**CUSTOS DE PRODUÇÃO. CRÉDITOS.**

*Os custos incorridos com serviços de desestiva/produção (descarregamento, movimentação, acondicionamento e armazenagem das matérias-primas no armazém alfandegado), geram créditos dedutíveis da contribuição apurada sobre o faturamento mensal e/ou passíveis de ressarcimento.*

**CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. SALDO TRIMESTRAL. PEDIDO DE RESSARCIMENTO.**

*De acordo com o art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.833, de 2003, o crédito de um determinado mês pode ser utilizado nos meses subsequentes, e o fato da Lei nº 11.116/2005, autorizar o ressarcimento do saldo de créditos somente no término do trimestre, não quer dizer que não poderão ser aproveitados créditos apurados em outros trimestres. Recurso Voluntário Provido*

---

*[Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Maria Teresa Martínez López, José Adão Vitorino de Moraes, Antônio Lisboa Cardoso, Andrada Márcio Canuto Natal e Bernardo Motta Moreira.]*

*Ademais, é dever da fiscalização apurar os créditos e os débitos nos tributos não cumulativos, refazendo se for o caso cálculos efetuados pelo contribuinte, na forma da legislação tributária. Não pode a fiscalização indeferir o ressarcimento ou glosar os créditos não cumulativos, por alegado vício formal no preenchimento das obrigações acessórias, sem sequer intimar o contribuinte para retificar os supostos equívocos nem examinar se os créditos procedem ou não, deixando indevidamente de corrigir, de ofício, os erros eventualmente cometidos pelo contribuinte.*

*Acolho, nessa linha, o mesmo entendimento firmado sobre a matéria pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF, em 01/09/2011, no PAF. nº 13981.000184/200495, cujo Voto da lavra do Ilmo. Conselheiro EMANUEL ASSIS transcrevo abaixo, integrando-o a minha fundamentação:*

*Para mim, na situação em tela 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 nº 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 nº 10.637/2002 (PIS) quanto da Lei nº 10.833/2003 (Cofins), segundo o qual o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subseqüentes, 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."*

*Feitas as devidas adaptações ao caso julgado, cabe destacar, por fim, que o Ato Declaratório Executivo ADE Cofins nº 20, de 14/03/2012, que revogou o ADE nº 34, de 2010, manteve a previsão para os lançamentos de créditos extemporâneos de PIS/Cofins."*

Frise-se ainda que há diversos acórdãos com o mesmo entendimento, senão vejamos:

*Acórdão nº 3301-004.834 do Processo 10880.726327/2011-61*

*Data 24/07/2018*

***Ementa*** Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

***NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO.*** Insumos para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas são todos aqueles bens e serviços pertinentes e essenciais ao processo produtivo, cuja subtração obsta a atividade produtiva ou implica substancial perda de qualidade do serviço ou do produto final resultante. ***TRANSPORTE DE MATÉRIA-PRIMA E O UTILIZADO NO SISTEMA DE PARCERIA (INTEGRAÇÃO).*** O frete contratado e suportado pela Recorrente para o transporte de matéria prima e o utilizado no sistema de parceria (integração) não é passível de crédito do PIS/COFINS não cumulativo. ***CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. PERCENTUAL. PRODUTO FABRICADO. INTERPRETAÇÃO. APLICAÇÃO RETROATIVA.*** O montante

*do crédito presumido da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins é determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, da alíquota de 60% ou a 35%, em função da natureza do ?produto? a que a agroindústria dá saída e não da origem do insumo nele aplicado, nos termos da interpretação trazida pelo artigo 8º, §10 da Lei nº 10.925/2004, com redação dada pela Lei nº 12.865/2013. Aplicase retroativamente ao caso concreto sob julgamento, nos termos do art. 106, I do CTN, a norma legal expressamente interpretativa. **NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. APROVEITAMENTO EXTEMPORÂNEO. DESNECESSIDADE DE PRÉVIA RETIFICAÇÃO DO DACON. Desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado pela não cumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte, desde que comprovado pelo contribuinte.***

*Acórdão nº 3301-005.012 do Processo 10925.902580/2012-45*

**Data 28/08/2018**

***Ementa Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/01/2009 a 28/03/2009 VÍCIO NO ATO ADMINISTRATIVO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO. A motivação e finalidade do ato administrativo são supridas quando da elaboração do relatório fiscal que detalham as conclusões do trabalho fiscal e as provas dos fatos constatados. As discordâncias quanto às conclusões do trabalho fiscal são matérias inerentes ao Processo Administrativo Fiscal e a existência de vícios deve apresentar-se comprovada no processo. EMBALAGEM. TRANSPORTE. PALLET. CRÉDITO. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE. As despesas com materiais de embalagens (pallets) utilizados para transporte interno de produtos fabricados e/ ou para embalagem de proteção, no transporte externo dos produtos vendidos geram direito a créditos do PIS e da COFINS. CONBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. Os gastos com combustíveis e lubrificantes geram créditos a serem utilizados na apuração do PIS e da COFINS, nos termos do art. 3º, II da Lei nº 10.833/2003. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DE***

*MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. Os gastos com serviços de manutenção e a troca de partes e peças de máquinas e equipamentos utilizados diretamente no processo produtivo geram direito ao crédito das contribuições de PIS e da COFINS. PIS. COFINS. CRÉDITO. NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS TRIBUTADOS COM ALÍQUOTA ZERO OU ADQUIRIDOS COM SUSPENSÃO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE. Não há previsão legal para aproveitamento dos créditos sobre os serviços de fretes utilizados na aquisição de insumos não onerados pelas contribuições ao PIS e a Cofins. REGIME NÃO CUMULATIVO. DESPESAS COM ALUGUEL DE MAQUINAS E EQUIPAMENTOS. DESCONTO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE. Se o disposto no art. 3º, IV, da Lei 10.833/2003, não restringiu o desconto de créditos da Cofins apenas às despesas de alugueis de máquinas e equipamentos ao processo produtivo da empresa, não cabe ao intérprete restringir a utilização de créditos somente aos alugueis de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo. PIS. COFINS. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO. O percentual a ser utilizado para apuração dos créditos presumidos é de 60% (sessenta por cento) aplicado a todos os insumos utilizados nos produtos referidos no inciso I, do § 3º art. 8º da Lei nº 10.925/2004. **CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. RESSARCIMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. 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.***

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

*Ano calendário: 2007*

*CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. RESSARCIMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO.*

*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 EFDPIS/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). Precedente do CARF.”*

*Acórdão nº 3201-003.455 do Processo 11516.722941/2013-37*

**Data 27/02/2018**

***Ementa*** Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007 RECURSO DE OFICIO. CONHECIMENTO. LIMITE DE ALÇADA. Não deve ser conhecido o recurso de ofício em que o crédito tributário exonerado não atinge o limite de alçada. VÍCIO NO ATO ADMINISTRATIVO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO. A motivação e finalidade do ato administrativo são supridas quando da elaboração do relatório fiscal que detalham as conclusões do trabalho fiscal e as provas dos fatos constatados. As discordâncias quanto às conclusões do trabalho fiscal são matérias inerentes ao Processo Administrativo Fiscal e a existência de vícios no auto de infração deve apresentar-se comprovada no processo. EMBALAGEM. TRANSPORTE. PALLET. CRÉDITO. APROVEITAMENTO. POSSIBILIDADE. As despesas com materiais de embalagens (pallets) utilizados para transporte interno de produtos fabricados e/ ou para embalagem de proteção, no transporte externo dos produtos vendidos geram direito a créditos do PIS e da COFINS. CONBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. Os gastos com combustíveis e lubrificantes geram

*créditos a serem utilizados na apuração do PIS e da COFINS, nos termos do art. 3º, II da Lei nº 10.833/2003. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. Os gastos com serviços de manutenção e a troca de partes e peças de máquinas e equipamentos utilizados diretamente no processo produtivo geram direito ao crédito das contribuições de PIS e da COFINS. PIS. COFINS. CRÉDITO. NÃO CUMULATIVIDADE. FRETES NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS TRIBUTADOS COM ALÍQUOTA ZERO OU ADQUIRIDOS COM SUSPENSÃO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE. Não há previsão legal para aproveitamento dos créditos sobre os serviços de fretes utilizados na aquisição de insumos não onerados pelas contribuições ao PIS e a Cofins. REGIME NÃO CUMULATIVO. DESPESAS COM ALUGUEL DE MAQUINAS E EQUIPAMENTOS. DESCONTO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE. Se o disposto no art. 3º, IV, da Lei 10.833/2003, não restringiu o desconto de créditos da Cofins apenas às despesas de alugueis de máquinas e equipamentos ao processo produtivo da empresa, não cabe ao intérprete restringir a utilização de créditos somente aos alugueis de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo. REGIME NÃO CUMULATIVO. DESPESAS COM ALUGUEL DE GRANJAS. POSSIBILIDADE. O aluguel de granjas, utilizadas no processo produtivo da empresa, gera direito ao crédito nos termos dos arts. 3º, IV, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/03, uma vez que se enquadram no conceito de prédio, não fazendo a legislação qualquer distinção quanto a prédios urbanos ou rurais. PIS. COFINS. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO PRESUMIDO. O percentual a ser utilizado para apuração dos créditos presumidos é de 60% (sessenta por cento) aplicado a todos os insumos utilizados nos produtos referidos no inciso I, do § 3º art. 8º da Lei nº 10.925/2004. **CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. RESSARCIMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. 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,***

Processo nº 10768.004024/2006-13  
Acórdão n.º **9303-008.048**

**CSRF-T3**  
Fl. 1.671

---

**sem necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte ou da apresentação de PER único para cada trimestre.**

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

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran