



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



**Processo nº** 10768.004349/2006-04  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-010.420 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de abril de 2023  
**Recorrente** GALVASUD S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005

RESSARCIMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÕES E DEMONSTRATIVOS.

O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à apresentação dos Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon) retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando a sua não utilização em períodos anteriores, bem como das respectivas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) retificadoras.

CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMOS. PALLETS OU ESTRADOS.

O CARF já possui jurisprudência consolidada no sentido de que os estrados/pallets “one way”, ou sejam, aqueles que não são retornáveis, geram crédito das contribuições, ao contrário daqueles que forem retornáveis, pois estes devem ser classificados no ativo permanente da empresa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em (i) conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo quanto às alegações referentes a (i.1) custos de fretes nas aquisições de insumos; (i.2) fretes nas operações de vendas; (i.3) créditos decorrentes da devolução de produtos acabados; e (i.4) aproveitamento dos valores do IPI pago na aquisição de insumos; e, na parte conhecida, (ii) rejeitar a preliminar de inexistência de preclusão e, (iii) no mérito, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas referentes aos itens (iii.1) Gás Hélio, Dióxido de Carbono – CO<sub>2</sub>, Nitrogênio, Argônio, Hidrogênio; e (iii.2) estrados/pallets (exclusivamente os de madeira, excluindo os de metal), não retornáveis.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Alexandre Freitas Costa, Jorge Luís Cabral, Marina Righi Rodrigues Lara, Carlos Frederico Schwochow de Miranda, Mateus Soares de Oliveira (suplente convocado), Cynthia Elena de Campos, Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente a conselheira Renata da Silveira Bilhim, substituída pelo conselheiro Mateus Soares de Oliveira.

## Relatório

Trata o presente processo da análise do Pedido de Ressarcimento (PER) nº 20550.50546.130906.1.1.08-3094, juntado às fls. 20/26, através do qual o contribuinte pleiteia crédito de “PIS/PASEP Não-Cumulativo – Exportação” referente ao 1º Trimestre de 2005, no valor de R\$1.423.565,28. Este crédito foi utilizado em Declarações de Compensação (DCOMPs) vinculadas ao PER em questão.

A Demac/RJO/Diort expediu o Parecer nº 132/2011, às fls. 1615 e ss., que serviu de base para a elaboração e emissão do Despacho Decisório de fl. 1647, o qual não reconheceu o direito creditório pleiteado e indeferiu o Pedido de Ressarcimento.

Os fundamentos para o indeferimento constam do referido Parecer nº 132/2011, nos seguintes termos, em apertada síntese:

- Confrontando as planilhas e notas fiscais relativas a aquisições de insumos, verificou-se a utilização indevida de algumas notas fiscais de aquisições incorridas em outros trimestres. Constatou-se também a utilização de crédito indevido decorrente da não exclusão do IPI na composição do custo de aquisição dos insumos e dos gastos com transportes suportados pela Companhia Siderúrgica Nacional, fornecedora dos insumos;
- Efetuou-se a glosa nos meses de outubro e novembro, de aquisições que não correspondiam ao 1º trimestre de 2005, conforme Demonstrativo de Glosa I;
- Foram excluídos os valores de aquisições de bens não caracterizados como insumos, conforme Demonstrativo de Glosa II. Tece alguns comentários concernentes ao conceito de embalagens;
- Foi excluído do cálculo relativo aos créditos do PIS, o valor do IPI incidente na aquisição dos insumos, conforme Demonstrativo de Glosas III;
- Em relação às notas fiscais emitidas pela Companhia Siderúrgica Nacional, constatou-se que o contribuinte utilizou o valor do frete, destacado na Nota Fiscal, na composição dos custos para efeito de desconto de créditos, frete este suportado pelo fornecedor dos bens;
- O contribuinte foi intimado a apresentar nova planilha detalhando as aquisições de insumos e contendo, de modo individualizado, entre outras informações, o valor do frete. Em resposta, informou que não foi possível a realização da tal segregação, visto que o valor do frete já estava embutido no valor total da mercadoria. Em relação às aquisições da CSN, a justificativa é infundada, pois o frete foi destacado nas notas fiscais;
- Conforme consta expressamente de todas as notas fiscais requisitadas por amostragem, a despesa com frete não foi suportada pela interessada, mas sim pelo fornecedor (CSN), não se configurando, pois, seja por ausência de previsão legal, seja segundo a norma contábil, como custo de aquisição da adquirente, mas sim despesa de vendas do fornecedor;

- Como a interessada não apresentou de forma individualizada o valor do frete, não foi possível calcular o direito creditório, razão pela qual foram excluídas as notas fiscais referentes à aquisição de insumos pela Companhia Siderúrgica Nacional, do cálculo relativo aos créditos da contribuição ao PIS, conforme Demonstrativo de Glosas IV;
- Intimada a apresentar documentos relativos ao aluguel pago a pessoa jurídica nos meses em análise, a interessada apresentou comprovante dos pagamentos nos meses de janeiro/2005, fevereiro/2005 e março/2005. A legislação de regência somente permite a apuração de créditos sobre as despesas de aluguel, não podendo ser aproveitado como créditos a descontar cotas condominiais e IPTU;
- Da análise dos Conhecimentos de Transportes Rodoviários nas Vendas, apresentados por amostragem, em confronto com os dados do DACON, verifica-se que os valores utilizados como base de cálculo do crédito foram constituídos não só pelas despesas de fretes relativas ao 1º trimestre de 2005, mas também por despesas de fretes de meses diferentes. Para identificação do momento de ocorrência das despesas, utilizou-se a data de emissão dos Conhecimentos de Transporte e foi elaborado o Demonstrativo de Glosa V;
- Constatou-se que em alguns conhecimentos de transporte sobre operações de venda, a interessada é identificada como destinatária na transação, ou seja, compradora de mercadoria transportada, logo, essa despesa de frete não se configura, por ausência de previsão legal, como base de cálculo de crédito analisado neste item;
- Com base nas verificações e glosas efetuadas e as retificações efetuadas nos percentuais correspondentes às receitas de exportação e de vendas no mercado interno, foram elaborados os quadros constantes do Parecer, com os valores a serem considerados na apuração dos créditos do PIS, resultando na inexistência de crédito remanescente, após deduções, passível de ressarcimento.

Cientificado do Parecer Conclusivo e do despacho decisório em 18/08/2011, o contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade (fls. 1659 e ss.) em 19/09/2011, alegando, em síntese, que:

1. O § 4º do art. 3º, da Lei 10.637/02 autoriza que os créditos não aproveitados no próprio mês sejam nos meses subsequentes. Através da análise da documentação apresentada se chega à conclusão de que a Requerente agiu corretamente, aproveitando-se, no período de outubro a dezembro dos créditos decorrentes de bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, e daqueles decorrentes das suas despesas com frete, nos meses anteriores;
2. O conceito de insumo deixou de estar tão somente vinculado ao desgaste/contato com o produto em fabricação, passando a se relacionar à sua aplicação no processo produtivo do contribuinte, em razão das diferenças existentes entre a metodologia da não-cumulatividade aplicada ao IPI daquela aplicada ao PIS e a COFINS. Para o PIS e a COFINS, o conceito de insumos alcança um universo maior;
3. Em recente decisão, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ampliou o conceito de insumos, eis que considerou que quaisquer custos ou despesas envolvidos na produção do bem ou da prestação de serviço podem ser caracterizados como insumos, gerando créditos de PIS e COFINS;
4. Descreve as atividades industriais desenvolvidas para demonstrar que os produtos adquiridos são passíveis de aproveitamento, eis que estão diretamente ligados aos bens produzidos;

5. Por fim, requer seja reformado o despacho decisório, para reconhecer e homologar as compensações, extinguindo o crédito tributário correspondente.

**A 17ª Turma da DRJ-RJO**, em sessão datada de 10/08/2017, **por unanimidade de votos, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade**. Foi exarado o Acórdão nº 12-89.993, às fls. 1724/1734, com a seguinte Ementa:

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. APURAÇÃO DE CRÉDITOS.

O crédito do PIS no regime de incidência não cumulativa 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 subsequentes.

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.

O contribuinte, **tendo tomado ciência do Acórdão da DRJ em 20/09/2017** (por meio de extração de cópia integral do presente processo, via e-CAC), **apresentou Recurso Voluntário em 18/10/2017**, às fls. 1759/1786.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche parcialmente as demais condições de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento apenas em parte.

### **I – DA PRELIMINAR DE INEXISTÊNCIA DA PRECLUSÃO**

Nesta preliminar, o Recorrente apresenta seus argumentos nos seguintes termos:

Assim, entendeu a DRJ que “precluiu” o direito da Recorrente com relação a matérias sobre as quais não houve expressa menção na Manifestação de Inconformidade.

Todavia, a Recorrente repudia veementemente a alegada “preclusão”, pois, como esclareceu no início deste Recurso Voluntário, bem como na própria Manifestação de Inconformidade, **a Recorrente impugnou todas as glosas, ainda que não de forma individualizada, mas por meio de argumentos de direito que se aplicam a toda a glosa fiscal.**

Desta forma, desde já, a Recorrente vem requerer a esta Turma Julgadora que seja afastada qualquer preclusão no que se refere às glosas efetuadas pela Fiscalização.

Superada a preliminar em referência, a Recorrente passa a tratar de cada ponto das glosas empreendidas pela Fiscalização.

O Acórdão recorrido, por sua vez, rejeitou o pedido do contribuinte com base nos seguintes fundamentos:

Registre-se, por fim, que não foram expressamente contestados os demais itens analisados no Parecer Conclusivo, que resultaram em glosas de créditos do PIS (exclusão do IPI incidente nas aquisições, aquisições de insumos efetuadas junto à Companhia Siderúrgica Nacional, frete nas vendas e parte das despesas com aluguel), razão pela qual consideram-se definitivos os ajustes efetuados pela fiscalização nestes itens.

Analisando a Manifestação de Inconformidade, constante dos autos às fls. 1659/1669, observo que foram apresentados os seguintes tópicos no citado recurso, *in litteris*:

#### **I - DA TEMPESTIVIDADE**

(...)

#### **II - DOS FATOS**

(...)

#### **III - DO DIREITO**

##### **III. "a" - CORREÇÃO DO PROCEDIMENTO ADOTADO PELA REQUERENTE, COM BASE NO ART. 3º, §4º, DA LEI Nº 10.637/02**

5. Repisando, no Despacho Decisório proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Maiores Contribuintes, restou consignado "... o §1º, inciso I, do art. 3º da Lei nº 10.637/2002, esclarece que a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, quando forem adquiridos no mês (...)", pelo "que não se pode aceitar as notas em que suas datas de emissão diferem do período em que a interessada alega possuir créditos a descontar no DACON, 4º trimestre de 2004...". Veja-se o previsto no referido dispositivo legal:

(...)

6. Sendo assim, entendeu a autoridade administrativa que o crédito em discussão deveria ter sido apurado sobre a aquisição de bens e serviços, utilizados como insumos, bem como sobre as despesas de fretes da Requerente, provenientes das suas operações de vendas, incorridas no próprio mês de sua apuração.

7. Não obstante, esse entendimento não merece prosperar, uma vez que o §4º, do mesmo art. 3º, autoriza que os créditos não aproveitados no próprio mês o sejam nos meses subsequentes. Veja-se:

(...)

##### **III. "b" - CRÉDITOS UTILIZADOS EM DESACORDO COM A DEFINIÇÃO DE INSUMO**

12. Conforme se depreende da leitura dos dispositivos legais sobre o tema, é permitida a tomada de créditos de PIS decorrentes das aquisições de bens e serviços utilizados como insumos na produção dos bens destinados à venda.

(...)

14. Com base em tal descrição, entendeu a Fiscalização que alguns dos créditos utilizados pela Requerente foram tomados em desacordo com a legislação, por não se enquadrarem no conceito de insumo supramencionado.

15. Ocorre que o conceito de insumo deixou de estar tão somente vinculado ao desgaste/contato com o produto em fabricação, passando a se relacionar à sua aplicação

no processo produtivo do contribuinte, em razão das diferenças existentes entre a metodologia da não-cumulatividade aplicada ao IPI daquela aplicada ao PIS e A COFINS.

(...)

33. Inarredável concluir, a partir da simples leitura do acima exposto, que os produtos adquiridos pela Requerente são passíveis de aproveitamento, eis que estão diretamente ligados aos bens por ela produzidos.

#### **IV - DO PEDIDO**

34. *Ex positis*, a Requerente pede que seja reformado o Despacho Decisório ora impugnado, para reconhecer e homologar as compensações em tela, extinguindo-se o crédito tributário correspondente.

Com efeito, da leitura dos tópicos da Manifestação de Inconformidade verifica-se, sem qualquer dúvida, que as matérias indicadas no Acórdão recorrido não foram objeto de contestação, quais sejam: (i) exclusão do IPI incidente nas aquisições, (ii) aquisições de insumos efetuadas junto à Companhia Siderúrgica Nacional, (iii) frete nas vendas e (iv) parte das despesas com aluguel.

Pelo exposto, voto por rejeitar a preliminar de inexistência da preclusão.

### **II – DA POSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DOS CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS DECORRENTES DA AQUISIÇÃO DE INSUMOS E DE DESPESAS COM FRETE**

Em relação ao mérito, o Recorrente apresenta seus argumentos nos seguintes termos:

Consoante esclarecido, com relação a este ponto, a r. Decisão recorrida afirma que o motivo da glosa dos créditos extemporâneos foi no sentido de que o art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.833/03 não autorizaria a utilização de créditos extemporâneos decorrentes da inclusão na composição da base de cálculo do crédito não-cumulativo da PIS dos valores de custos ou despesas.

(...)

Ocorre que o direito à utilização dos créditos extemporâneos deve ser reconhecido à Recorrente, tendo em vista que o artigo 3º, §4º, da Lei nº 10.833/2003 assegura a utilização de créditos de PIS não aproveitados em determinado mês em meses posteriores. Confira-se:

*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.*

(...)

Dessa forma, nota-se que a legislação permite o aproveitamento extemporâneo de créditos. Essa possibilidade é ratificada até mesmo pela própria Receita Federal do Brasil no sítio do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED):

66. O que é uma operação extemporânea?

*Operação extemporânea corresponde a um fato gerador de crédito que esta sendo escriturado em período posterior ao de referência do crédito. A definição ou classificação quanto à extemporaneidade tem correlação com a data de competência do crédito e não com a data da aquisição ou da emissão de nota fiscal.*

(...)

Assim, não há legalidade na glosa dos créditos extemporâneos decorrentes de aquisições de insumos e de despesas com frete, conforme entendeu o Acórdão da DRJ ora recorrido, posto que o Acórdão se baseou numa interpretação equivocada da legislação de regência, totalmente superada pela jurisprudência pacífica do CARF e pelo próprio entendimento da RFB.

**Sem razão o contribuinte.** Quanto à forma de utilização extemporânea dos créditos, há que se ressaltar que a legislação tributária não prevê a utilização de créditos de forma acumulada em um único mês. O dispositivo legal que se utilizam os contribuintes para justificar tal possibilidade de creditamento extemporâneo é o art. 3º, § 4º, das Leis nº 10.637/2002 e 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.**

Esse “transporte de saldo”, permitido pela legislação tem como único objetivo possibilitar que o saldo de crédito seja utilizado para dedução do próprio tributo, no período subsequente, como previsto pela sistemática da não-cumulatividade. Vejamos.

Trata-se de conhecida regra hermenêutica a que afirma que os incisos devem ser interpretados dentro do parágrafo ou do artigo em que estão inseridos, bem como os parágrafos de acordo com o *caput* do seu artigo. Essa vinculação de preceitos normativos segundo uma hierarquia representa o método (ou critério) de interpretação topográfico, pelo qual os dispositivos, em sua interpretação, devem levar em conta o contexto em que estão inseridos. É uma vertente do método de interpretação sistemático. Pois bem.

Com base nessa regra hermenêutica, a melhor interpretação para este § 4º do art. 3º é no sentido de que o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes através de desconto do valor apurado na forma do art. 2º (dedução do tributo devido), **conforme consta do caput**, e não fazendo seu acúmulo para fins de realizar compensação com outros tributos.

Se assim fosse, tal regra deveria constar da Lei nº 9.430/96, cujos artigos 73 e 74 tratam especificamente de “Restituição e Compensação de Tributos e Contribuições”, ou possuir dispositivo autorizativo expresso, assim como na hipótese descrita no inciso II do § 1º do art. 5º das leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003:

Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

(...)

§ 1º **Na hipótese deste artigo**, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

**II - 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.

O presente processo trata de pedido de ressarcimento seguido de declaração de compensação, o que só pode ser feito com o crédito acumulado no próprio trimestre. Assim, como o contribuinte está apresentando Pedido de Ressarcimento referente a crédito de determinado trimestre, somente o crédito acumulado neste poderá ser objeto do pedido.

O crédito acumulado nos períodos de apuração anteriores deveria ter sido solicitado em Pedido de Ressarcimento ou Declaração de Compensação específico para cada trimestre respectivo, ou extemporaneamente, mediante retificação da declaração, como determina o art. 3º, § 1º, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003:

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

(...)

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

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**; (Redação dada pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, **incorridos no mês**;

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

Como se verifica, os créditos devem ser calculados com base nos custos e dispêndios incorridos **no próprio mês**, não sendo permitida a inclusão de créditos gerados em outros períodos. Além disso, a Lei nº 9.430/96 confere à Receita Federal a competência para disciplinar como deverão ser efetuados os procedimentos de restituição, compensação e ressarcimento:

#### **Lei nº 9.430/1996**

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



(...)

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

Com base neste comando legal, a Receita Federal vem disciplinando o ressarcimento, a restituição e a compensação através de Instruções Normativas. À época dos fatos, estava vigente a Instrução Normativa RFB nº 460, de 17/10/2004:

**Instrução Normativa SRF nº 460, de 17/10/2004**

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

(...)

**RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E DA COFINS**

(...)

Art. 22. **Poderão ser objeto de ressarcimento os créditos** da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a que se refere o art. 21 **que, ao final de um trimestre do ano civil, remanescerem na escrita contábil** da pessoa jurídica após efetuadas as deduções e compensações cabíveis.

§ 1º O ressarcimento de que trata o caput será requerido à SRF, conforme o caso, mediante o formulário Pedido de Ressarcimento de Créditos da Contribuição para o PIS/Pasep, constante do Anexo II, ou do formulário Pedido de Ressarcimento de Créditos da Cofins, constante do Anexo III.

§ 2º Os créditos a que se refere o art. 21 somente poderão ter seu ressarcimento requerido à SRF após a entrega pela pessoa jurídica do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon) **do trimestre-calendário de apuração.**

A retificação das declarações se constitui em obrigação acessória à qual todos os contribuintes devem se submeter, conforme previsto nos arts. 113 e 115 do Código Tributário Nacional – CTN:

**TÍTULO II**

**Obrigação Tributária**

**CAPÍTULO I**

**Disposições Gerais**

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

**§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.**

**§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.**

## CAPÍTULO II

### Fato Gerador

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

**Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.**

**Quanto à retificação dos DACONs, há previsão expressa** na Instrução Normativa SRF nº 540/2005, posteriormente revogada, sucessivamente, por outras Instruções Normativas, mas preservando o seu teor:

Art. 1º A entrega do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon), original ou retificador, **relativo a fatos geradores ocorridos a partir do primeiro trimestre do ano-calendário de 2005**, será obrigatória para as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, submetidas à apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), nos regimes cumulativo e não-cumulativo, inclusive aquelas que apuram a Contribuição para o PIS/Pasep com base na folha de salários.

(...)

Art. 11. Os pedidos de alteração nas informações prestadas no Dacon serão formalizados por meio de Dacon retificador, mediante a apresentação de novo demonstrativo elaborado com observância das mesmas normas estabelecidas para o demonstrativo retificado.

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

Devo destacar que **as instruções normativas integram a legislação tributária e devem ser seguidas por todos os administrados**, somente sendo possível seu afastamento caso identificada por este Conselho alguma contrariedade à lei, o que não identifiquei neste caso. É esse o comando do art. 100 do CTN, c/c o art. 96 do mesmo diploma legal:

## SEÇÃO I

### Disposição Preliminar

Art. 96. **A expressão "legislação tributária" compreende** as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e **as normas complementares** que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

(...)

## SEÇÃO III

## Normas Complementares

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

**I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;**

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Assim, como o contribuinte está apresentando Pedido de Ressarcimento referente a crédito de determinado trimestre, somente o crédito acumulado neste trimestre poderá ser objeto do pedido. O crédito acumulado nos períodos de apuração anteriores deveria ter sido solicitado em Pedido de Ressarcimento ou Declaração de Compensação específico para cada trimestre respectivo. É a regra estabelecida pela legislação acima colacionada.

Nos casos em que não há tributo a ser compensado em determinado período de apuração, o crédito pode ser objeto de Pedido de Ressarcimento (a depender da natureza do crédito) ou ser transportado para os períodos seguintes, passando a ser tratado como “crédito não-ressarcível”, ou seja, aquele que os sistemas de compensação da Receita Federal (e também o contribuinte) irão inicialmente deduzir do tributo devido no período para, somente no caso deste crédito anterior se esgotar, iniciar a dedução do crédito acumulado no próprio trimestre, que é um “crédito ressarcível” (para aquele trimestre).

Nesse sentido, os seguintes precedentes do Poder Judiciário:

**i) Tribunal Regional Federal da 4ª Região, Agravo de Instrumento nº 5026270-89.2021.4.04.0000/SC, Data da Decisão: 29/06/2021, Relator Desembargador Leandro Paulsen:**

Requer a reforma da decisão agravada, para que seja determinada a suspensão de exigibilidade do PAF nº 13971-720.133/2015-55 até o julgamento da ação.

É o relatório.

3. Decido.

3.1. Prescrição. Processo administrativo. Pendente recurso, não há que se falar em prescrição intercorrente no processo administrativo. Com efeito, notificado o contribuinte do lançamento, a impugnação acarreta a suspensão da exigibilidade do crédito, o que impede o fluxo do prazo prescricional (STJ, AgRg no AREsp 173.621/RS, Segunda Turma, set/2012). Nesse sentido:

(...)

Assim, afasto a preliminar.

### **3.2. Créditos extemporâneos de PIS/COFINS.**

#### **Quanto ao ponto, o Fisco narrou que:**

*O que as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 preveem é a utilização a posteriori do saldo de crédito já apurado no respectivo período de apuração:*

*Art. 3º (omissis)*

*(...)*

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

*Contudo, situação diversa é aqui verificada, onde a contribuinte teria deixado de apurar créditos relativos a determinados meses, ou seja, deixou de apropriá-los. Nesta hipótese seria necessário refazer a apuração no período em que o crédito não foi apropriado, a fim de incluí-lo na apuração, e, em se verificando que foi recolhido valor maior que o devido, a contribuinte poderia solicitar o crédito relativo ao indébito apurado.*

*Antes de serem aproveitados os créditos devem ser apurados no mês a que correspondem, sobretudo pelo fato de que há diversos tipos de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins. E que alguns tipos de créditos não podem ser objeto de ressarcimento e/ou compensação, como por ex., o crédito presumido. Ademais essa apuração é feita por meio dos Dacon/DCTF/EFD-Contribuições respectivos.*

*Os créditos que podem ser usados em outros períodos não são créditos apropriados extemporaneamente, mas sim créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins que, depois de apurados no mês correspondente, não puderam ser integralmente utilizados para desconto dos débitos dessas contribuições no período de apuração respectivo. Nessas situações, os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins são deduzidos até o limite dos débitos correspondentes e os excessos desses créditos (valores remanescentes, que não puderam ser descontados) permanecem disponíveis para serem descontados nos meses subsequentes.*

*Assim, não há, de fato impedimento legal para a pessoa jurídica poder apropriar extemporaneamente créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, contudo, para fazê-lo, deverá recalcular os tributos devidos em cada período de apuração e retificar as respectivas declarações entregues à Receita Federal, especialmente os Demonstrativos de Apuração das Contribuições (Dacons), a Escrituração Fiscal Digital – EFD/Contribuições, as Declarações de Débitos e Créditos Federais (DCTFs), devendo observar as restrições temporais e normativas impostas a essas retificações.*

*Quanto às alegações de que teria grande trabalho na retificação de declarações de longos períodos e que não estaria recebendo retorno de seus consultores terceirizados ao longo da fiscalização, vale frisar que, se a interessada quer se utilizar de créditos que afirma possuir, deve proceder consoante a determinação legal supracitada. - destaquei*

**Correto o fisco. Admite-se a apuração extemporânea e aproveitamento dos créditos que não possam ser aproveitados em cada mês, mas isso pressupõe o refazimento das apurações e declarações.** Há a necessidade de apuração conforme a competência e a sua utilização conforme as normas legais, não se podendo autorizar sistemática que destoe, porquanto comprometeria o controle e fiscalização das operações.

Isso posto, indefiro o pedido de antecipação da tutela recursal.

**ii) Tribunal Regional Federal da 4ª Região, Agravo de Instrumento nº 5011236-11.2020.4.04.0000/SC, Data da Decisão: 25/02/2021, Relator Desembargador Eduardo Vandrê Oliveira Lema Garcia:**

### **RELATÓRIO**

Trata-se de agravo de instrumento interposto por Apiúna Comercial Têxtil Ltda, em face da decisão que acolheu a impugnação apresentada para extinguir o cumprimento de sentença originário em virtude da inexecutibilidade do título.

(...)

### **VOTO**

Tem-se que a decisão agravada examinou com precisão a matéria em debate, razão pela qual pede-se vênia para transcrever, adotando-a como razões de decidir (evento 32 do processo de origem):

#### **II - FUNDAMENTAÇÃO**

*A presente impugnação é decorrente de cumprimento de sentença de obrigação de fazer requerida nos autos nº 5006040-47.2018.4.04.7205, em que foi proferida sentença no seguinte sentido, e da qual reputo necessário transcrever excerto da fundamentação adotada para o acolhimento parcial dos embargos de declaração (evento 54 - processo relacional):*

(...)

*Primeiramente, deve ser ressaltado que o objeto do cumprimento de sentença deve se ater aos limites do julgado, sob pena de infringência aos regramentos processuais definidos pelo Código de Processo Civil, bem assim, em interferência do Judiciário na atividade administrativo fiscal (processos que declaram o direito à compensação tributária).*

*Em segundo lugar, **ao revés do que aponta a impugnada, a União - Fazenda Nacional não reconheceu a procedência do pedido "sem qualquer ressalva ou questionamento a respeito do direito creditório da autora"**. Verifica-se do teor da peça apresentada no evento 19 dos autos principais que a inexistência de oposição se limitou à matéria de fundo (leia-se 'matéria de direito'), pela existência de lei expressa que passou a considerar os benefícios fiscais ou financeiros de ICMS como subvenções para investimento (LC nº 160/2017), **e ainda ressaltou que se oportunizasse à Receita Federal o reexame dos processos administrativos, com a acolhida do pedido "d.2" da inicial**.*

*No caso dos autos, muito embora o título tenha declarado a anulação dos atos decisórios proferidos pela requerida nos processos administrativos nº 13971.906.316/2017-28, 13971.906.317/2017-72, 13971.902.118/2017-95, 13971.906.319/2017-61, 13971.906.320/2017-96, 13971.906.321/2017-31, 13971.906.322/2017-85, 13971.906.323/2017-20, 13971.907.015/2017-11 e o reprocessamento das declarações de compensação, por outro lado, ao se acolher o pedido alternativo (item "d.2" da petição inicial), **ficou expressamente consignado que "não há como este Juízo reconhecer, de pronto, a extinção de eventual débito tributário, submetido a compensação, senão após o processamento do devido encontro de contas naquela via administrativa"**, deixando clarividente que a questão atinente à verificação da existência de créditos submete-se à via administrativa e sujeita-se aos regramentos legais e regulamentares.*

**Deste modo, as obrigações acessórias destinadas a comprovar a existência do crédito, quais sejam, as retificações na DCTF, DIPJ e DACON, bem assim os ajustes**

contábeis, posto que previstos na legislação tributária consoante o §2º do art. 113 do CTN, são, em verdade, condições de procedibilidade para o cumprimento do julgado no presente feito (reprocessamento das declarações de compensação).

Outrossim, o fato de a impugnada manter a documentação contábil necessária a comprovar que os débitos que deram origem à ação anulatória decorrem de compensações feitas pela empresa com crédito decorrentes da exclusão dos créditos presumidos de ICMS da base de cálculo do PIS, COFINS, IRPJ e CSLL, em nada altera a conclusão aqui adotada, haja vista que, sob o ponto de vista formal, não restaram cumpridas obrigações sine qua non, inerentes à constituição (sua apuração) do próprio crédito, o que torna inexecutível o julgado.

Não se trata de criar entraves ou embaraços para cumprir a decisão judicial, conforme alega a parte impugnada, mas sim evitar que a sociedade empresária contribuinte desidiosa (pois deixou de cumprir obrigações acessórias) acabe por obter direitos cujos requisitos constitutivos a tempo e modo não foram cumpridos, ou mesmo ter a seu favor estendido direitos cujo reconhecimento não foi requerido na fase de conhecimento (no caso, o afastamento do cumprimento das obrigações acessórias ou o cumprimento a destempo) e que não integram o comando transitado em julgado.

Adiciono por fim que a ressalva do direito do Fisco de controlar e glosar (como na hipótese com espeque na legislação tributária e pelo descumprimento de obrigação do contribuinte ocorreu) somente pode ser objeto de correção do Judiciário quando ilegal ou irregular, o que não é a hipótese.

Neste sentido, *mutatis mutandis*, o seguinte precedente do C. TRF da 4ª Região:

(...)

Dessarte, a impugnação apresentada pela União - Fazenda Nacional atende ao disposto no art. 525, inc. III, do CPC, devendo ser acolhida in totum.

(...)

Com efeito, analisando-se o título executivo a que se propõe cumprimento, constata-se que a agravante não cumpriu obrigação acessória necessária para a comprovar a existência do crédito.

(...)

Como se vê, restou consignado na decisão exequenda que deveriam ser anulados os atos decisórios, sendo determinado o reprocessamento das declarações de compensação apresentadas.

Ocorre que a agravante não apresentou as declarações retificadoras na DCTF, DIPJ e DACON no prazo de 05 anos. Tal fato é admitido pela própria agravante.

Assim, a ausência das declarações impossibilita a verificação, por parte do fisco, dos valores disponíveis para utilização na compensação, ou seja, tendo em vista que o autor, ora agravante, deixou de cumprir obrigação acessória constante no título judicial, acabou por torná-lo inexecutível.

Por oportuno, registra-se que, tratando-se de cumprimento de sentença, deve-se verificar as conclusões lançadas no título executivo de maneira a observar a perfectibilização da coisa julgada.

(...)

Assim, vencida a parte recorrente tanto em primeira como em segunda instância, sujeita-se ao acréscimo de honorários de advogado de sucumbência recursais de que

trata o § 11 do art. 85 do CPC. Majora-se o saldo final de honorários de advogado de sucumbência que se apurar aplicando os critérios já estabelecidos, para a ele acrescer mais dez por cento.

Nessas condições, tem-se que a insurgência não merece prosperar.

Ante o exposto, voto por negar provimento ao agravo de instrumento.

**iii) Tribunal Regional Federal da 5ª Região, Apelação Cível nº 0802102-08.2015.4.05.8100, Data do Julgamento: 09/06/2016, Relator Desembargador Federal Elio Wanderley de Siqueira Filho:**

EMENTA: TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS E PRESUMIDOS. VALORES PAGOS A TRANSPORTADORES AUTÔNOMOS. LEIS Nºs 10.637/2002 E 10.833/2003. DIREITO DE APROPRIAÇÃO DOS CRÉDITOS MÊS A MÊS, E NÃO DE UMA ÚNICA VEZ.

**1. A sentença denegou segurança que objetivava reconhecer o direito de apropriar, em uma única vez, créditos extemporâneos e presumidos da Contribuição para o PIS (1,2375%) e da COFINS (5,7%), calculados sobre os valores pagos aos transportadores autônomos com arrimo no art. 3º, §4º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.**

(...)

**5. Apesar de ser uma opção do contribuinte, a não apropriação do 'crédito' bem como do 'crédito presumido' de PIS e de COFINS em cada período correspondente ao da realização da receita, os valores desses créditos apurados extemporaneamente devem ser apropriados mês a mês, segundo o regime de competência.**

**6. O art. 3º da Lei nº 10.833/2003, que trata dos créditos de PIS e de COFINS, faz a correlação do crédito com as despesas incorridas no mês, que é o período de apuração dessas contribuições, restando indubitável que a contabilização desses 'créditos' deve obedecer ao regime de competência e não ao regime de caixa.**

**7. Embora o § 4º do art. 3º da Lei nº 10.833/03 preveja expressamente que os créditos não aproveitados no próprio período possam ser aproveitados em períodos seguintes, deve-se interpretar esse dispositivo no contexto da legislação, seguindo sempre o regime de competência de apuração de débitos e créditos de PIS e de COFINS. Daí a necessidade de que o contribuinte recalcule os tributos devidos em cada período de apuração correspondente a tais créditos e retifique as declarações afetadas por esse procedimento.**

**8. Resta claro, pois, que a apropriação dos créditos que a impetrante não utilizou nos últimos cinco anos, não pode ser feita de uma vez só, devendo os créditos serem apropriados mês a mês, com a respectivas retificações das declarações afetadas por este procedimento, sob pena de quebra do princípio contábil da competência e do princípio constitucional da isonomia com os demais contribuintes submetidos ao mesmo regime de apuração do PIS e da COFINS.**

9. Apelação não-provida.

**iv) Processo: 5018482-73.2021.4.04.7000-PR, Data da Decisão: 13/07/2022, Relator Desembargador Federal LEANDRO PAULSEN:**

## VOTO

O Senhor Desembargador Leandro Paulsen: 1. Admissibilidade recursal. A apelação interposta se apresenta formalmente regular e tempestiva, sendo dispensado o preparo (art. 1.007, § 1º, do CPC).

Tratando-se de sentença concessiva de mandado de segurança, cabível a remessa necessária, nos termos do art. 14, § 1º, da Lei 12.016/2009.

## 2. Mérito.

2.1 Exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. Tema 69 do STF. A questão em debate foi resolvida pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal, que, apreciando o Tema 69 de repercussão geral, estabeleceu a tese de que "O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins".

(...)

2.2 Compensação do indébito. O indébito apurado, corrigido pela Taxa SELIC desde a data do pagamento indevido, sem acúmulo com os juros de mora, poderá ser compensado na via administrativa.

2.3 Necessidade de retificação da DACON/EFD-SPED e da DCTF para o aproveitamento de créditos extemporâneos de PIS/COFINS. Quanto ao ponto, a Fazenda Nacional narrou que:

Quando o § 4º do art. 3º das Leis nº 10.833/03 e da Lei nº 10.637/02 fala que “O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes”, não está se referindo a operação geradora de crédito que deveria ter sido informada em declarações de apresentação obrigatória ao Fisco e não foi informada à época própria. Está sim a se referir ao saldo de créditos devidamente escriturados nas EFD-Contribuições dos respectivos períodos a que se referem, os quais, por serem superiores ao saldo de débitos do mesmo período, poderão então serem aproveitados em período subsequente. Interpretar a lei de maneira diversa, admitindo que o contribuinte possa aproveitar no futuro créditos referentes a operação geradora de crédito ocorrida em período pretérito sem retificar as correspondentes declarações/escriturações daquele período, subverteria todo o mecanismo da não cumulatividade das referidas contribuições, uma vez que o quantum a ser pago depende tanto das receitas auferidas quanto das operações geradoras de crédito (bens adquiridos para revenda, bens e serviços utilizados como insumos, etc.) e, nesse sentido, da correta e tempestiva escrituração dessas operações. Se o contribuinte esqueceu de escriturar uma operação geradora de crédito a que tinha direito em período passado, deverá retificar as declarações (DACON) ou escriturações (EFD-Contribuições) das respectivas competências, de modo a incluir tal operação, bem como todas as subsequentes de modo a refletir a inclusão da referida operação na base de cálculo e no saldo de créditos a serem aproveitados em períodos futuros.

Por exemplo, não se admite que uma nota fiscal de entrada cujo direito ao creditamento não tenha sido feito no mês correspondente, seja inserida diretamente em outro mês ou até mesmo anos depois, para compor o crédito de outro período. Obrigatoriamente, essa inserção deverá envolver a retificação da apuração do mês a que pertencia.

Assim, a empresa ao constatar que deixou de aproveitar créditos em determinado período, deve proceder a nova apuração e providenciar a retificação Escrituração Fiscal das Contribuições - EFD/Contribuições dos respectivos meses, informando de forma detalhada cada um dos créditos “incluídos”, escriturando-os, preferencialmente, nos Blocos A, C e/ou D, conforme sua natureza, de maneira a tornar possível a verificação de sua pertinência pela autoridade fiscal, deixando no



*Bloco F, tão somente os créditos não apurados em notas fiscais de serviços e/ou mercadorias.*

*Feito isso, o contribuinte também deverá providenciar a retificação do(s) Pedido(s) de Ressarcimento - PER. Mas, caso o período de apuração a ser retificado que já tenha PER apreciado pela RFB, poderá efetuar a formalização de PER/Complementar, mesmo em formulário, sendo um PER/Complementar para cada contribuição e trimestre de apuração.*

*Tal procedimento não é mero formalismo, mas visa obedecer a determinação da legislação de regência da matéria, a qual impõe sejam os créditos distribuídos proporcionalmente de acordo com as receitas auferidas pela empresa no mesmo período de apuração, vinculando-os às receitas de mercado interno tributado ou não e de exportação, sendo que somente os créditos com a devida previsão legal, podem ser objeto de ressarcimento ou utilizados em compensação de débitos próprios.*

**Correto o Fisco.** Admite-se a apuração extemporânea e o aproveitamento dos créditos que não possam ser aproveitados em cada mês, mas isso pressupõe o refazimento das apurações e das declarações. Há a necessidade de apuração conforme a competência e a sua utilização conforme as normas legais, não se podendo autorizar sistemática que destoe, porquanto comprometeria o controle e a fiscalização das operações.

Por fim, saliento que se a própria Receita Federal exige essas retificações, deve criar as condições para que o contribuinte as realize oportunamente.

Reformo a sentença, portanto, no ponto.

(...)

Dispositivo.

Ante o exposto, voto por dar provimento à apelação da União e parcial provimento à remessa necessária a fim de reconhecer a necessidade da prévia retificação do DACON/EFD-SPED e da DCTF para que os créditos de PIS e de COFINS sejam aproveitados extemporaneamente.

Nesse mesmo sentido, trago precedente do STJ, o AgInt no REsp nº 1.631.036-CE, Relator Ministro Sérgio Kukina, publicação em 21/10/2021, que não conheceu de recurso do contribuinte contra a decisão do TRF da 5ª Região, além de ter Parecer do Ministério Público Federal pelo desprovimento do recurso:

Trata-se de recurso especial fundado no CPC/73, manejado por Tintas Hidracor S/A, com base no art. 105, III, a, da CF, contra **acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 5ª Região, assim ementado** (fls. 165/166):

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS E PRESUMIDOS. VALORES PAGOS A TRANSPORTADORES AUTÔNOMOS. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003. **DIREITO DE APROPRIAÇÃO DOS CRÉDITOS MÊS A MÊS, E NÃO DE UMA ÚNICA VEZ.**

**1. A sentença denegou segurança que objetivava reconhecer o direito de apropriar, em uma única vez, créditos extemporâneos e presumidos da Contribuição para o PIS (1,2375%) e da COFINS (5,7%), calculados sobre os valores pagos aos transportadores autônomos com arrimo no art. 3º, § 4º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.**

2. As Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 instituíram a tributação conhecida como não-cumulativa para a contribuição para o PIS e para a COFINS, segundo a qual o valor da contribuição para o PIS e à COFINS será apurado com base na receita bruta da pessoa jurídica (art. 2º de ambos os diplomas legais), aplicando-se as alíquotas correspondentes. Deste valor, o contribuinte poderá descontar os créditos de acordo com as regras estabelecidas pelo art. 3º de ambos os diplomas legais. Tais créditos são basicamente provenientes de aquisições de bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas e que, portanto, foram tributados por estas contribuições na etapa anterior.

3. Os créditos de PIS e da COFINS apuram-se em relação aos dispêndios mensais enumerados no art. 3º das citadas leis, assim, quando as contribuições são devidas na etapa anterior, tem-se direito ao 'crédito' para diminuir da contribuição para o PIS e a COFINS a pagar, devendo esse 'crédito' ser destacado na nota fiscal de compra de bens ou serviços, sendo um 'custo tributário' para o comprador dos bens ou tomador dos serviços.

(...)

5. Apesar de ser uma opção do contribuinte, a não apropriação do 'crédito' bem como do 'crédito presumido' de PIS e de COFINS em cada período correspondente ao da realização da receita, **os valores desses créditos apurados extemporaneamente devem ser apropriados mês a mês, segundo o regime de competência.**

6. O art. 3º da Lei nº 10.833/2003, que trata dos créditos de PIS e de COFINS, faz a correlação do crédito com as despesas incorridas no mês, que é o período de apuração dessas contribuições, restando indubitável que **a contabilização desses 'créditos' deve obedecer ao regime de competência e não ao regime de caixa.**

**7. Embora o § 4º do art. 3º da Lei nº 10.833/03 preveja expressamente que os créditos não aproveitados no próprio período possam ser aproveitados em períodos seguintes, deve-se interpretar esse dispositivo no contexto da legislação, seguindo sempre o regime de competência de apuração de débitos e créditos de PIS e de COFINS. Daí a necessidade de que o contribuinte recalcule os tributos devidos em cada período de apuração correspondente a tais créditos e retifique as declarações afetadas por esse procedimento.**

8. Resta claro, pois, que **a apropriação dos créditos que a impetrante não utilizou nos últimos cinco anos, não pode ser feita de uma vez só, devendo os créditos serem apropriados mês a mês, com a respectivas retificações das declarações afetadas por este procedimento,** sob pena de quebra do princípio contábil da competência e do princípio constitucional da isonomia com os demais contribuintes submetidos ao mesmo regime de apuração do PIS e da COFINS.

9. Apelação não-provida.

A parte recorrente aponta violação ao art. 3º, § 4º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Sustenta, em resumo, que "No presente caso, deve ser usada a interpretação literal ou gramatical da lei, uma vez que as demais formas de interpretação só devem ser utilizadas quando não conseguir extrair do sentido literal das palavras o completo sentido da norma" (fl. 187), sendo certo que "*Pela literalidade da Lei é extraído que os créditos não aproveitados poderão ser feitos nos meses seguintes [...] As palavras 'meses seguintes' deixam bem claro que o aproveitamento pode se dar a qualquer tempo, seja no mês seguinte, seja vários meses depois, logicamente, sendo respeitado o prazo de 05 anos*" (fl. 187).

Contrarrazões às fls. 197/203.

**Parecer do Ministério Público Federal pelo desprovisionamento do recurso** (fls. 218/222).

É O RELATÓRIO. SEGUE A FUNDAMENTAÇÃO.

(...)

O Tribunal de origem assim deliberou ao solucionar a contenda (fls. 164/165):

*Conforme os fatos narrados e a documentação constante nos autos, restou evidente que:*

*a) consubstancia a questão em definir se a impetrante tem direito a apropriar, de uma só vez, seus créditos presumidos de PIS e COFINS, decorrentes da subcontratação de serviço de transporte de carga prestado por pessoa física transportador autônomo, ou pessoa jurídica transportadora optante pelo Simples Nacional;*

(...)

*g) o art. 3º da Lei nº 10.833/2003, que trata dos créditos de PIS e de COFINS, faz sempre a correlação do crédito com as despesas incorridas no mês, que é o período de apuração dessas contribuições, restando indubitável que a contabilização desses "créditos", deve obedecer ao regime de competência e não o regime de caixa;*

*h) embora o § 4º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 preveja expressamente que os créditos não aproveitados no próprio período possam ser aproveitados em períodos seguintes, deve-se interpretar esse dispositivo no contexto da legislação, seguindo sempre o regime de competência de apuração de débitos e créditos de PIS e de COFINS. Daí a necessidade de que o contribuinte recalcule os tributos devidos em cada período de apuração correspondente a tais créditos e retifique as declarações afetadas por esse procedimento, em especial a Dacon, a DCTF e a DIPJ;*

*i) resta claro, pois, que a apropriação dos créditos que a impetrante não utilizou nos últimos 5 (cinco) anos, não pode ser feita de uma vez só, devendo os créditos serem apropriados mês a mês, com a respectivas retificações das declarações afetadas por este procedimento, sob pena de quebra do princípio contábil da competência e do princípio constitucional da isonomia com os demais contribuintes submetidos ao mesmo regime de apuração do PIS e da COFINS.*

*Destarte, não hão de prosperar as alegações da parte recorrente.*

(...)

Noutro giro, **a Corte local, ao decidir, amparou-se em fundamentos constitucional e infraconstitucional, qualquer um deles apto a manter inalterado o acórdão recorrido.** Portanto, a ausência de interposição de recurso extraordinário atrai a incidência da Súmula 126/STJ ("É inadmissível recurso especial, quando o acórdão recorrido assenta em fundamentos constitucional e infraconstitucional, qualquer deles suficiente, por si só, para mantê-lo, e a parte vencida não manifesta recurso extraordinário.").

Nesse mesmo sentido: AgInt no AREsp 1.702.175/GO, Rel. Ministro Marco Aurélio Belize, Terceira Turma, DJe 4/12/2020; AgInt no AREsp 1.642.570/SP, Rel. Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, DJe 27/11/2020.

**ANTE O EXPOSTO**, (i) reconsidero a decisão de fls. 224/226, tornando-a sem efeito; e **(ii) não conheço do recurso especial.**

No mesmo sentido, as seguintes decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF):

**i) Acórdão nº 9303-012.428, Sessão de 17/11/2021. Decisão por maioria.**

**CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. APROVEITAMENTO. DEMONSTRAÇÃO DOS CRÉDITOS.**

O aproveitamento dos créditos extemporâneos devem ser pleiteados em procedimentos repetitórios referentes aos períodos a que pertencem, levando-se em conta a necessidade de refazimento da escrituração e apuração do saldo de cada trimestre em específico, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais, bem como a retificação dos DACTON e, se for o caso, das DCTF, para a utilização de créditos extemporâneos.

**ii) Acórdão nº 3301-011.434, Sessão de 22/11/2021. Decisão por unanimidade.****CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. RETIFICAÇÕES. COMPROVAÇÃO.**

Para utilização de créditos extemporâneos, é necessário que reste configurada a não utilização em períodos anteriores, mediante retificação das declarações correspondentes, ou apresentação de outra prova inequívoca da não utilização.

**iii) Acórdão nº 3302-012.271, Sessão de 22/11/2021. Decisão por unanimidade.****CREDITAMENTO EXTEMPORÂNEO. DACTON. RETIFICAÇÕES. COMPROVAÇÃO.**

Para utilização de créditos extemporâneos, é necessário que reste configurada a não utilização em períodos anteriores, mediante retificação das declarações correspondentes, ou apresentação de outra prova inequívoca da sua não utilização.

**iv) Acórdão nº 9303-010.080, Sessão de 22/01/2020. Decisão por maioria.****CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACTON NÃO RETIFICADO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.**

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

**v) Acórdão nº 9303-009.739, Sessão de 11/11/2019. Decisão por maioria.****CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. APROVEITAMENTO.**

O aproveitamento de créditos extemporâneo no sistema não-cumulativo de apuração das Contribuições requer que sejam observadas as normas editadas pela Receita Federal, que exigem a retificação do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais DACTON sempre que forem apurados novos débitos ou créditos ou aumentados ou reduzidos os valores já informados nas Declaração original. Assim, os créditos extemporâneos devem ser pleiteados em procedimentos repetitórios referentes aos períodos específicos a que pertencem.

**vi) Acórdão nº 3401-007.091, Sessão de 19/11/2019 Decisão por unanimidade.****CRÉDITOS DE PERÍODOS ANTERIORES. CREDITAMENTO EXTEMPORÂNEO. CONDIÇÕES DE APROVEITAMENTO.**

O crédito acumulado nos períodos de apuração anteriores ao que se analisa devem ser solicitados em Pedidos de Compensação/Ressarcimento específicos para cada trimestre respectivo. É a regra estabelecida pela legislação, cuja Lei nº 9.430/96 confere à Secretaria da Receita Federal a competência para disciplinar como deverão ser

efetuados os procedimentos de restituição, compensação e ressarcimento, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 900/2008.

A necessidade de retificação dos DACONs e DCTFs respectivos não é mera formalidade. O primeiro fator a exigir essa conduta é a óbvia possibilidade de que o contribuinte esteja pedindo o mesmo crédito 2 vezes, tanto no período original, quanto no período posterior, no qual esteja sendo feito o creditamento extemporâneo. Somente com o levantamento da base de cálculo de ambos os períodos seria possível realizar essa determinação, somado à demonstração de que, caso tivesse sido creditado no período correto, o valor extemporâneo:

i) não estaria prescrito;

ii) não teria sido consumido na própria escrita fiscal, no período correspondente entre a data em que o creditamento deveria ter sido feito e a data em que foi apresentado o pedido de ressarcimento ou a declaração de compensação. Destacando que esta apuração é feita automaticamente pelos sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal, a partir, justamente, das informações extraídas dos DACONs e DCTFs, daí a necessidade de sua retificação, ou que o contribuinte refaça, manualmente, toda a apuração deste período.

Essa última opção exigiria do Fisco que também realizasse toda a fiscalização manualmente, e implicaria no desperdício de milhões de reais dos contribuintes, que são investidos anualmente no desenvolvimento e manutenção de soluções de tecnologia para aprimorar e automatizar as fiscalizações, além de torná-las menos suscetíveis a erros humanos.

Nesse contexto, não me parece razoável deixar ao sabor do contribuinte decidir se será fiscalizado automaticamente, por um programa de computador que fará este trabalho em segundos, ou manualmente, implicando o deslocamento físico de um servidor para realizar este procedimento em dias, intimando o contribuinte a apresentar sua escrita fiscal (prazo em lei de 05 dias, prorrogáveis), preenchendo manualmente planilhas de cálculos que, a depender do porte do contribuinte, pode consumir dias, etc., simplesmente pelo fato que o contribuinte não quis fazer as retificações devidas na forma determinada na legislação.

Em verdade, o contribuinte estaria valendo-se do trabalho das autoridades fiscais para realizar uma tarefa que lhe compete, através dos seus próprios funcionários. Ou seja, recusa-se a cumprir com obrigação acessória, transferindo para os auditores fiscais a elaboração da demonstração de existência do seu direito creditório.

Em segundo lugar, exige-se a segregação dos créditos por períodos de apuração devido ao fato de que, neste regime, estes créditos são passíveis de ressarcimento/compensação segundo requisitos que só são aferíveis dentro do próprio período de apuração. 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).

A possibilidade de compensação ou ressarcimento tem a ver com a natureza dos créditos apurados e com o período em que foram gerados. Em síntese, as opções de compensação ou ressarcimento estão assim delineadas pela legislação:

i) créditos associados a receitas tributadas no mercado interno: dedução na escrita fiscal (crédito escritural);

ii) créditos associados a receitas não tributadas no mercado interno (custos, despesas e encargos, inclusive estoque de abertura, vinculados às vendas efetuadas com suspensão isenção, alíquota zero ou não-incidência, inclusive no caso de importação): compensação ou ressarcimento no próximo trimestre;

iii) créditos associados a receitas de exportação (custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias, prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, e vendas a comercial exportadora, com o fim específico de exportação): compensação no próximo mês ou ressarcimento no próximo trimestre.

Como a apuração dos créditos depende da prévia confrontação entre créditos e débitos dentro do período de apuração, o reconhecimento do direito creditório deva se dar por períodos de apuração. Importa destacar que o trimestre de apuração tem influência no percentual de rateio dos custos passíveis de creditamento (para os casos em que o contribuinte está sujeito a ambos os regimes, cumulativo e não-cumulativo; bem como para os que tem custos vinculados a receita do mercado interno e externo simultaneamente). Tais disposições são encontradas de forma clara nas instruções normativas que regulam a matéria (IN SRF 600/05, IN RFB 900/08 e IN RFB 1.300/12).

Nesse sentido, o Acórdão nº 3302-005.188, **unânime nesta matéria**, prolatado na Sessão de 31/01/2018:

Acontece que, embora o CFOP fosse perfeitamente compatível com operações de venda, o motivo da mencionada glosa não foi a incompatibilidade do CFOP, mas impertinência do período de apuração do crédito, posto que **se tratava de despesa com frete de meses anteriores ao período de apuração em que informados/registrados e a recorrente não logrou demonstrar que tais créditos não foram apropriados nos meses ou períodos de apuração pertinentes**, o que era necessário, conforme a seguir demonstrado.

Em relação aos créditos registrados em períodos posteriores, a recorrente ainda alegou que havia apenas dois requisitos para a apropriação de tais créditos, ou seja: a) que os créditos fossem apropriados dentro do prazo de cinco anos contados da data do ato ou fato do qual se originaram; e b) que os créditos fossem apropriados sem atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores, consoante dispõe o art. 13 da Lei nº 10.833/2003.

A recorrente confunde regime de apuração com regime de aproveitamento de créditos. Inequivocamente, tratam-se de situações distintas que submetem a tratamento diferentes na legislação. **Ambos os regimes encontram-se disciplinados no art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, porém, enquanto o regime de apuração é determinado no § 1º o regime aproveitamento é disciplinado no § 4º e no art. 13 da Lei 10.833/2003**, que seguem transcritos:

(...)

**O disposto no § 1º art. 3º, expressamente, determina que a apuração dos créditos será feita mensalmente**, com base (i) nos custos dos bens e serviços adquiridos no mês, (ii) nas despesas/gastos com energia, aluguéis, arrendamento mercantil e armazenagem e frete incorridos no mês, (iii) encargos de depreciação e amortização incorridos no mês e (iv) os bens devolvidos no mês. E a fixação desse procedimento de apuração mensal tem por finalidade assegurar o controle e a verificação da correta apuração do crédito, especialmente, a natureza/tipo de crédito e valor apropriado. Em suma, esse procedimento visa a

confirmação/comprovação dos requisitos da certeza e liquidez do crédito, condição indispensável para o aproveitamento sob as diversas modalidades prevista na legislação (dedução, ressarcimento ou compensação).

**E a segregação dos créditos por períodos de apuração também se justifica pelo fato de a forma passível/admitida de aproveitamento depender da composição do crédito no respectivo período de apuração, especialmente, nos casos de aproveitamento mediante ressarcimento e compensação, para os quais existem específicas restrições legais.** Em outras palavras, é indispensável, sob pena de burla indireta às vedações legais, que, para cada período de apuração, exista uma perfeita definição da natureza dos créditos e de que forma o sujeito passivo chegou aos saldos passíveis de ressarcimento ou compensação. Dada essa exigência legal, o ressarcimento ou compensação de eventuais saldos de créditos não aproveitados (deduzidos) no período de apuração pertinente (créditos extemporâneos), necessariamente, deve ser precedida da revisão da apuração (confronto entre créditos e débitos) dos correspondentes períodos de apuração. Sem esse prévio e indispensável procedimento, não há como saber se o saldo de crédito era ou não passível de ressarcimento ou compensação.

**Portanto, a segregação da apuração dos créditos por período de apuração, inequivocamente, não se trata de mera exigência formal, sem efeito prático. Ao contrário, trata-se de procedimento determinado por lei, que visa o controle e a verificação do estrito cumprimento dos requisitos legais. A relevação ou a desconsideração dessa formalidade, além da impossibilidade da verificação da legitimidade do crédito por parte da autoridade fiscal, inequivocamente, poderá resultar no descumprimento das condições legais estabelecidas para o ressarcimento ou a compensação dos saldos de créditos das referidas contribuições.**

Além da obrigatória apuração dos créditos nos respectivos meses do período de apuração, determinado no referido preceito legal, antes da utilização do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) e da entrega do arquivo digital EFD-Contribuições, a apuração extemporânea de créditos deveria ser seguida da obrigatória retificação do Dacon e, se alterado o valor débito, da respectiva DCTF, conforme expressamente determinava o art. 11 da Instrução Normativa SRF 590/2005, a seguir reproduzido:

(...)

Assim, na vigência da referida legislação que disciplinava o Dacon, apurada a existência de créditos não apropriados/registrados (créditos extemporâneos), além da obrigatória apuração nos pertinentes períodos de apuração, o contribuinte deveria informar a alteração dos valores dos créditos informados nos demonstrativos anteriores mediante apresentação do Dacon retificador e, se fosse o caso, acompanhada da DCTF retificadora.

Pelo exposto, voto por negar provimento a este pedido.

### **III - DA LEGITIMIDADE DOS CRÉDITOS DECORRENTES DA AQUISIÇÃO DE INSUMOS DO PROCESSO PRODUTIVO DA RECORRENTE**

#### **III.1 - DA APLICAÇÃO DIRETA DOS GASES NO PROCESSO PRODUTIVO**

Afirma o Recorrente que exerce atividade empresarial que consiste na fabricação de materiais galvanizados. Atua, portanto nas etapas da cadeia produtiva do aço, desenvolvendo

produtos siderúrgicos de alto valor agregado que abastecem a indústria automobilística, a construção civil, os fabricantes de eletrodomésticos e o setor de embalagens. A produção dos seus produtos consiste, portanto, em complexa linha de fabricação, sendo para tanto indispensável a utilização de diversos materiais, incluindo-se os materiais cujos créditos foram glosados.

Para justificar o creditamento, apresenta os seguintes fundamentos, *in litteris*:

Argumenta a r. Decisão recorrida que, por falta de vinculação direta dos itens com o processo produtivo, os gases não podem ser considerados como insumos sujeitos ao direito de crédito. Porém, a Recorrente não concorda com tais argumentos.

Com o intuito de demonstrar que os itens glosados pela Receita Federal constituem insumos da produção da Recorrente e, portanto, geram direito ao crédito de PIS/COFINS, a Recorrente solicitou à Gerência de Produção e Zincagem da empresa a elaboração de Laudos sobre a utilização dos gases em seu processo industrial.

**Foram então produzidos dois Laudos compreendendo a aplicação do Gás Hélio, Dióxido de Carbono (CO2), Nitrogênio, Argônio e Hidrogênio, nos seguintes processos:**

**Laudos 1:** Processo de Zincagem das chapas de aço (Doc. 01).

**Laudos 2:** Processo de Solda a Laser das chapas de aço (Doc. 02).

Os Laudos trazem as seguintes informações que demonstram o direito de crédito da Recorrente para os itens questionados:

**Gases no Processo de Zincagem – Laudos 1** (Doc. 1)

- > O processo de zincagem consiste na aplicação de zinco às chapas de aço para proteção e resistência à corrosão do metal e acabamento.
- > O Hidrogênio e o Nitrogênio são utilizados no processo de zincagem no Forno de Cozimento e na Navalha de Controle de Revestimento.
- > Para a utilização no Forno de Cozimento, o Hidrogênio é misturado ao Nitrogênio na Estação de Mistura criando uma combinação denominada HNx. Esta mistura de gases visa garantir a atmosfera adequada no interior do forno para o processo de recozimento. Sem essa mistura de gases não é possível obter a qualidade que se espera do processo de zincagem, tornando o produto inapto para venda à indústria automotiva e utilização para produtos da linha branca (fls. 3 do Laudos 1).
- > Após o processo de recozimento, a chapa de aço passa na Navalha de Controle de Revestimento para retirada do excesso de zinco a partir de um sistema de sopro de Ar/Nitrogênio em alta vazão. Este processo é necessário para obter as características superficiais de revestimento necessárias para o atendimento das especificações dos materiais que requerem certas condições de aspecto (fls. 4 do Laudos 1).

**Gases no Processo de solda a laser – Laudos 2** (Doc. 2)

- > O processo de solda a laser consiste em processo de corte das chapas de aço de forma mais rápida, com maior qualidade e com redução de defeitos pela deformação do produto.
- > O processo visa atender determinados setores do mercado como de construção civil, automotivo e linha branca.



> No processo de solda a laser são utilizados os gases Hélio, Dióxido de Carbono, Nitrogênio, Argônio e Hidrogênio. O Dióxido de Carbono e Hidrogênio são empregados na emissão do laser; o Nitrogênio ou Argônio auxiliam na excitação das moléculas (gás de assistência) e o gás Hélio na dissipação do calor gerado pelo campo elétrico (fls. 2 do Laudo 2).

#### **Gás empresa AGA**

> Apesar de alguns gases utilizados pela Recorrente estarem identificados de forma genérica como gás AGA, a sigla AGA refere-se, atualmente, à empresa Linde Gases Ltda., que comercializa gás Argônio, Dióxido de Carbono, Hélio, Hidrogênio, Nitrogênio e Oxigênio (informações retiradas do site [www.aga.com.br](http://www.aga.com.br) – Doc. 03). Ou seja, os gases adquiridos da empresa AGA são gases que são utilizados na produção pela Recorrente conforme verificado nos Laudos 1 e 2 e, portanto, seus custos geram direito a crédito.

Portanto, com base nos Laudos 1 e 2, ora apresentados, está evidenciado que os gases glosados pela Autoridade Fiscal são insumos da produção da Recorrente, sendo inegável sua essencialidade na atividade fabril como matéria-prima para a industrialização do aço.

A decisão recorrida, por sua vez, negou o pedido pelas seguintes razões:

Em seguida, a interessada contesta a glosa promovida pela a autoridade fiscal em relação às aquisições de produtos não enquadrados no conceito de insumos utilizados no processo produtivo da empresa. Os itens glosados foram relacionados no Demonstrativo de Glosas II. A interessada contesta o procedimento adotado, pretendendo dar uma interpretação ampla ao conceito de insumo.

Ao tratar da apuração de créditos a descontar, a Lei nº 10.637/2002 assim dispôs:

(...)

Observa-se que se considera como insumo os bens e serviços que, adquiridos de pessoa jurídica e não incorporados ao ativo imobilizado da empresa adquirente, **sejam efetivamente aplicados ou consumidos na fabricação ou produção de bens destinados à venda ou utilizados na prestação de serviço.**

Portanto, para fins da determinação e caracterização de insumo, é irrelevante que se esteja diante de despesa necessária para as atividades da pessoa jurídica, pois o requisito básico é o de que se façam aplicados ou consumidos diretamente na produção da empresa.

(...)

Dentre os itens excluídos da apuração dos créditos pela autoridade fiscal, destacam-se os produtos utilizados em ferramentas para ajuste de calibragem, que por não serem aplicados diretamente sobre o produto em fabricação, não podem ser admitidos como insumo, nos termos da IN SRF 247/2002, acima transcrita. **É o caso de gás AGA e nitrogênio.** Observa-se também a exclusão de produtos acabados recebidos em devolução, que por sua própria descrição não podem compor a base de cálculo dos créditos apurados sobre aquisição de insumo. Por fim, foram também excluídas as aquisições de estrados descritos pela interessada como produto utilizado como embalagem.

Como se depreende do excerto do Acórdão da DRJ acima transcrito, a decisão da instância a quo se deu com base na premissa de que o conceito de insumo para efeito de creditamento de PIS e COFINS seria o mesmo conceito utilizado para o creditamento de IPI.

Entretanto, a matéria foi levada ao Poder Judiciário e, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, conforme procedimento previsto para os Recursos Repetitivos, datado de 22/02/2018, o Superior Tribunal de Justiça decidiu que o conceito de insumos no âmbito do PIS e da COFINS deve se pautar pelos critérios da essencialidade e relevância dos produtos adquiridos em face à atividade econômica desenvolvida pela empresa, nos seguintes termos:

#### **EMENTA**

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, (...). DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. (...).

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.

(...)

#### **VOTO**

(...)

31. Reconheça-se que a interpretação restritiva do conceito de insumos, para fim de creditamento relativo às contribuições PIS/COFINS, tem realmente prevalecido nesta Corte Superior; eis a indicação de decisões nesse sentido, aliás esmeradamente elaboradas por um dos seus mais cuidadosos, meritosos e percucientes julgadores:

(...)

37. Contudo, a reflexão nos mostra que o conceito estreito de insumo, para além de inviabilizar a tributação exclusiva do valor agregado do bem ou do serviço, como determina a lógica do comando legal, decorre de apreensão equivocada, com a devida vênia, do art. 111 do CTN em que, aliás, insiste, persiste e não desiste a Fazenda Pública, como se trabalhasse algo aleatório ou incerto, num ambiente em que se prima pelas certezas, qual seja, o ambiente da tributação.

(...)

**41. Todavia, após as ponderações sempre judiciosas da eminente Ministra REGINA HELENA COSTA, acompanho as suas razões, as quais passo a expor:**

(...)

É importante registrar que, no plano dogmático, três linhas de entendimento são identificáveis nos votos já manifestados, quais sejam:

i) orientação restrita, manifestada pelo Ministro Og Fernandes e defendida pela Fazenda Nacional, adotando como parâmetro a tributação baseada nos créditos físicos do IPI, isto é, a aquisição de bens que entrem em contato físico com o produto, reputando legais, via de consequência, as Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004;

ii) orientação intermediária, acolhida pelos Ministros Mauro Campbell Marques e Benedito Gonçalves, consistente em examinar, casuisticamente, se há emprego direto ou indireto no processo produtivo ("teste de subtração"), prestigiando a avaliação dos critérios da essencialidade e da pertinência. Tem por corolário o reconhecimento da ilegalidade das mencionadas instruções normativas, porquanto extrapolaram as disposições das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003; e

iii) orientação ampliada, protagonizada pelo Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Relator, cujas bases assenhoreiam-se do conceito de insumo da legislação do IRPJ. Igualmente, tem por consectário o reconhecimento da ilegalidade das instruções normativas, mostrando-se, por esses aspectos, a mais favorável ao contribuinte.

Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da essencialidade diz com 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.

Por sua vez, a 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.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.

No caso em tela, observo tratar-se de empresa do ramo alimentício, com atuação específica na avicultura (fl. 04e).

Assim, pretende sejam considerados insumos, para efeito de creditamento no regime de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS ao qual se sujeitam, os valores relativos às despesas efetuadas com "Custos Gerais de Fabricação", englobando água, combustíveis e lubrificantes, veículos, materiais e exames laboratoriais, equipamentos de proteção individual - EPI, materiais de limpeza, seguros, viagens e conduções, "Despesas Gerais Comerciais" ("Despesas com Vendas", incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões) (fls. 25/29e).

Como visto, consoante os critérios da essencialidade e relevância, acolhidos pela jurisprudência desta Corte e adotados pelo CARE, há que se analisar, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou de relevância para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.

Observando-se essas premissas, penso que as despesas referentes ao pagamento de despesas com água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI, em princípio,

*inserem-se no conceito de insumo para efeito de creditamento, assim compreendido num sistema de não-cumulatividade cuja técnica há de ser a de "base sobre base".*

(...)

42. Diante do exposto, voto pelo parcial conhecimento do Recurso Especial, para, nesta extensão, dar-lhe parcial provimento, a fim de determinar o retorno dos autos à instância ordinária, nos termos da fundamentação supra.

A partir do quanto decidido pelo STJ, observa-se que **foi expressamente refutada a tese do “conceito ampliado” de insumos**, pelo qual todas as despesas que fossem importantes para o funcionamento da pessoa jurídica poderiam gerar crédito das contribuições, o que teria como consequência sua equivalência às despesas dedutíveis para o IRPJ. Da mesma forma, foi rejeitada a tese da Fazenda Nacional de aplicar o conceito de insumo do IPI (orientação restritiva).

**Prevaleceu a orientação intermediária**, consistente em examinar, casuisticamente, se há emprego direto ou indireto **no processo produtivo** ("teste de subtração"), prestigiando a avaliação dos critérios da essencialidade (pertinência) e da relevância.

Deve ser destacado que toda a análise sobre os bens/serviços que podem gerar créditos se refere à essencialidade e relevância destes **dentro do processo produtivo**, como indicam os trechos acima destacados em negrito no Acórdão do STJ. Imaginar que dispêndios fora deste pudessem gerar crédito **significaria admitir que as aquisições para setores administrativos, que também são essenciais e relevantes para qualquer empresa, igualmente gerariam créditos**.

Em verdade, essa delimitação consta expressamente do art. 3º, *caput*, inciso II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003:

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

(...)

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

De imediato se percebe a **necessidade de delimitar o momento de início e fim do processo produtivo**, verificável casuisticamente, porém com possibilidade de apresentação de alguns princípios gerais. Assim, em geral, o processo produtivo se inicia quando os insumos que estavam estocados, em galpões de estocagem, silos ou tanques são movimentados para sofrerem transformações físicas, químicas, ou serem agregados/montados a outros insumos, visando a obter um produto novo, objeto da atividade do contribuinte.

Logo, até o momento em que estes insumos estão apenas armazenados, “aguardando” para serem requisitados pelo setor de produção, seja em processos contínuos ou processos “à batelada”, sem sofrerem qualquer tipo de ação física, química, ou de montagem,

preservando ainda as mesmas características físico-químicas de quando foram adquiridos, não se deve considerar iniciado qualquer processo produtivo.

A *contrario sensu*, deve ser considerado finalizado o processo produtivo quando todas as etapas necessárias à fabricação do produto final já tiverem ocorrido, estando este no mesmo estado físico-químico e com as mesmas características de apresentação/embalagem em que normalmente são comercializados.

Partindo deste conceito de insumo, e com base nos laudos do processo produtivo, não me parece restar dúvidas de que os itens Gás Hélio, Dióxido de Carbono (CO<sub>2</sub>), Nitrogênio, Argônio e Hidrogênio são insumos e geram o direito ao creditamento, razão pela qual devem ser revertidas as respectivas glosas.

Pelo exposto, voto por dar provimento a este pedido.

### **III.2 - DA UTILIZAÇÃO DOS ESTRADOS/PALLETS NO PROCESSO PRODUTIVO**

O Recorrente apresenta os seguintes fundamentos para contestar a decisão de piso:

Importante esclarecer que os pallets (estrados) **são utilizados pela Recorrente durante e após o processo produtivo**, bem como para embalagem e acomodação de seus produtos em estoque da empresa, sendo que estes pallets integram o produto final no preço.

Com efeito, tratam-se de pallets conhecidos como “oneway”, ou seja, sem retorno, o que afasta o seu enquadramento como bem do ativo imobilizado.

As imagens abaixo demonstram a utilização dos pallets.



(...)

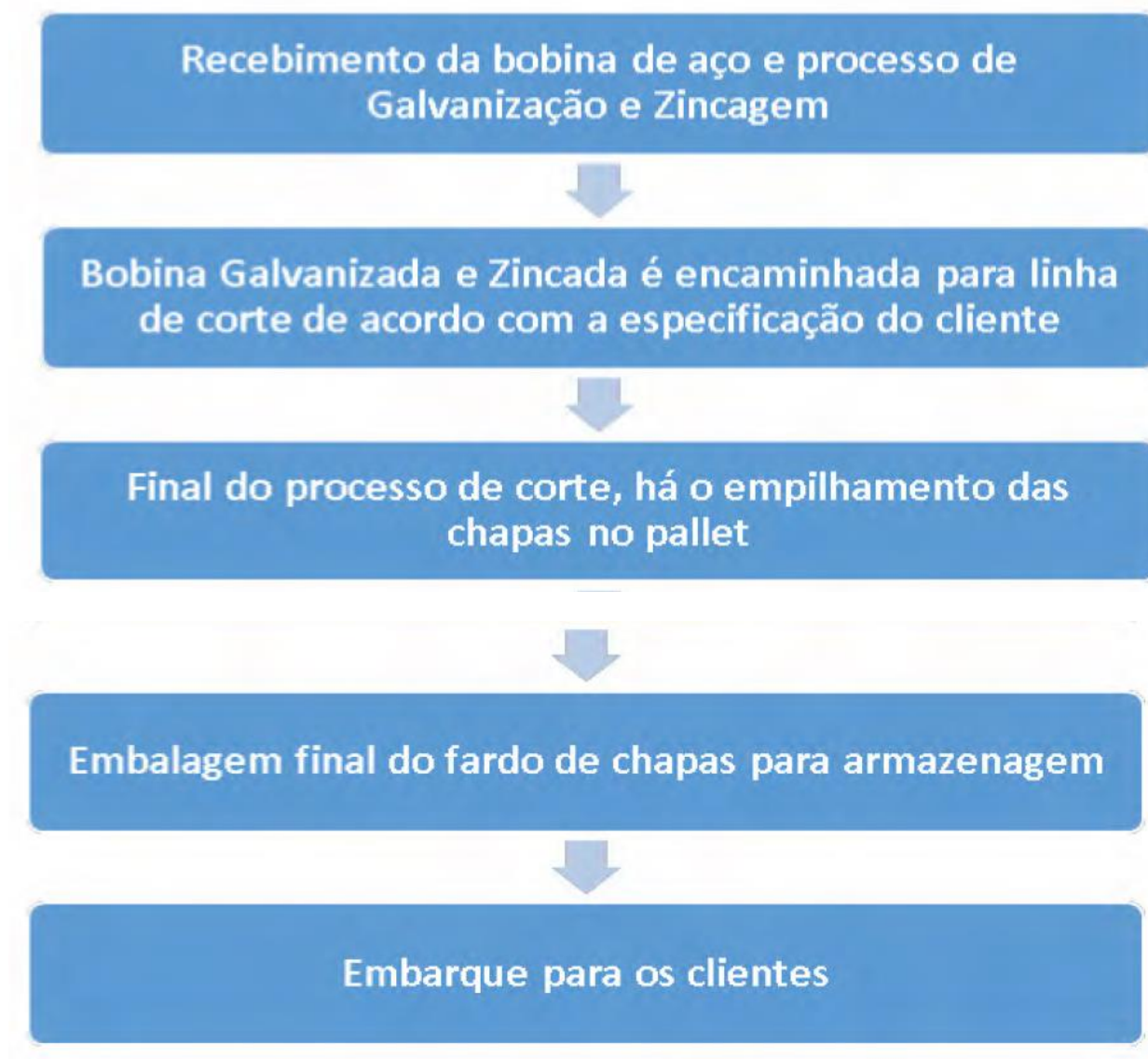
Dessa forma, visto que o processo de inclusão do pallet está vinculado ao processo produtivo, este gera o direito da Recorrente aos créditos, pois, **além de essenciais para a atividade produtiva, integram o custo dos seus produtos.**

Inclusive, este foi o entendimento a que se chegou o Acórdão nº 3401-002.861, proferido no Processo nº 10768.004024/2006-13 (declarações de compensação de créditos de COFINS, 4º Trimestre de 2004), *in verbis*:

(...)

Pois bem. Os pallets (estrados) são incorporados ao produto durante o processo de galvanização, ou seja, ainda na etapa de produção, antes da etapa de comercialização e transporte.

Abaixo o Fluxograma do Processo para uma melhor visualização do processo como um todo:



Note-se, que, além de serem utilizados após o processo produtivo, a aplicação do pallet também ocorre durante o processo de corte, quando há o empilhamento das chapas para seguirem para as duas etapas seguintes, que consistem na embalagem dos chapas vinculadas com os pallets e para seguirem embaladas para o cliente.

Assim, o pallet não compreende apenas a etapa de embalagem, como quis entender o Acórdão recorrido, sua aplicação ocorre durante e após o processo produtivo de galvanização para proteger e garantir o manuseio, transporte e qualidade do produto para as duas etapas seguintes que consistem na embalagem final do produto para o cliente.

Com efeito, a aplicação dos pallets não ocorre apenas na fase de embalagem, mas durante o processo produtivo, com aplicação direta sobre o bem produzido, logo considerado como insumo para fins de apuração dos créditos de PIS.

Portanto, conforme acima demonstrado, não merece prosperar o Acórdão recorrido, que manteve a glosa dos pallets (estrados) efetivada pelo Despacho Decisório, ao passo que estes são diretamente aplicados/utilizados durante e após o processo produtivo da Recorrente e, por consequência, são geradores de créditos de PIS/COFINS.

O Acórdão da DRJ havia negado provimento a este pedido pelas seguintes razões,  
*verbis*:

Quanto aos estrados (“pallets”), cumpre esclarecer que, estando-se diante de sistemática que prevê o aproveitamento de créditos da contribuição não somente sobre os materiais de embalagem, mas também sobre as matérias-primas e os produtos intermediários inseridos no processo produtivo da empresa, deve-se ter que a embalagem, para que seja enquadrada no conceito de “insumo” previsto na legislação, deve ter a sua colocação inserida como uma parte de tal processo produtivo, de forma que, após a sua colocação, a mercadoria se encontre pronta para ser oferecida aos interessados na aquisição do produto. Deve ser aquela, portanto, com a qual o produto se apresenta ao consumidor no ponto de venda, ou mesmo sem a qual, em função das características físico-químicas do produto, não seria possível a sua contenção, e, por consequência, a sua própria comercialização.

Tem-se, portanto, que o conceito de “insumo” abrange somente a embalagem que agregue valor comercial ao produto através de sua apresentação, e que objetive valorizar a mercadoria em razão da qualidade do material nele empregado, da perfeição do seu acabamento, da sua utilidade adicional, não fazendo jus ao aproveitamento de créditos do PIS, portanto, os materiais utilizados exclusivamente no transporte do produto fabricado.

Este Conselho já possui jurisprudência consolidada no sentido de que os estrados/*pallets* “one way”, ou sejam, aqueles que não são retornáveis, geram crédito das contribuições, ao contrário daqueles que forem retornáveis, pois estes devem ser classificados no ativo permanente da empresa. Nesse sentido, os seguintes precedentes:

**i) Acórdão nº 9303-012.676, Sessão de 08 de dezembro de 2021:**

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

Conforme decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, interpretado pelo Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda, tais como embalagens para transporte que visam a preservar a qualidade dos produtos até a entrega ao consumidor final, como fitas plásticas ou de aço em uma indústria de madeiras, não incluídos aí os pallets retornáveis.

(...)

VOTO

(...)



No seu Recurso Voluntário, entretanto, o contribuinte vai além, incluindo também os pallets. Sendo retornáveis não ensejam direito a crédito, pois classificáveis no ativo permanente.

À vista do exposto, voto dar provimento parcial ao Recurso interposto pela Fazenda Nacional, para manter as glosas relativas aos pallets retornáveis utilizados para transporte.

**ii) Acórdão nº 9303-012.424, Sessão de 17 de novembro de 2021:**

CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS. EMBALAGENS E PALLETS.

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

Dessa forma, é de se reconhecer a constituição de crédito das contribuições sobre as despesas com pallets utilizados como embalagem no transporte de produtos.

**iii) Acórdão nº 9303-012.659, Sessão de 08 de dezembro de 2021:**

TRIBUNAIS SUPERIORES. REPERCUSSÃO GERAL. NECESSIDADE DE REPRODUÇÃO DAS DECISÕES PELO CARF.

Nos termos do art. 62, §1º, inciso II, alínea "b" e §2º, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, os membros do Conselho devem observar as decisões definitivas do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos 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, na forma disciplinada pela Administração Tributária.

Assim, deve ser mantido o reconhecimento do direito ao crédito de PIS e COFINS não-cumulativos com relação às despesas com aquisição de pallets "one way", utilizados para acondicionamento e embarque dos produtos industrializados pela Recorrida até o destino final; bem como com relação aos gastos com frete e armazenagem de insumos importados ocorridos após o desembaraço aduaneiro.

**iv) Acórdão nº 9303-012.164, Sessão de 22 de outubro de 2021:**

COFINS. CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

(...)

Deve ser reconhecido o direito ao crédito com relação aos pallets, sendo item essencial e relevante ao processo produtivo, com a conservação das características originais do produto no seu transporte e sendo uma exigência do cliente que adquire a mercadoria como condição para o recebimento do produto, deve ser mantido o reconhecimento do direito ao crédito.

**v) Acórdão nº 3301-010.626, Sessão de 28 de julho de 2021:**

EMBALAGENS PARA TRANSPORTE. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Os custos/despesas incorridos com embalagens para proteção do produto durante o transporte, pallets e cantoneiras, enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR. Assim, embalagens utilizadas para o manuseio e transporte dos produtos acabados, por preenchidos os requisitos da essencialidade ou relevância para o processo produtivo, enseja o direito à tomada do crédito das contribuições.

**vi) Acórdão nº 3402-008.917, Sessão de 23 de agosto de 2021:**

CRÉDITOS. INSUMOS. PALLETS E CAIXAS DE MADEIRA.

Os pallets e caixas de madeira são utilizados para proteger a integridade das matérias-primas e dos produtos, enquadrando-se no conceito de insumos.

**vii) Acórdão nº 3302-011.391, Sessão de 28 de julho de 2021:**

PRODUTORA DE LACTICÍNIOS. MATERIAL DE EMBALAGEM E DE TRANSPORTE. DIREITO AO CRÉDITO.

Pela peculiaridade da atividade econômica que exerce, fica obrigada a atender rígidas normas de higiene e limpeza, sendo que eventual não atendimento das exigências de condições sanitárias das instalações levaria à impossibilidade da produção ou na perda significativa da qualidade do produto fabricado. Assim, os custos/despesas incorridos com embalagens utilizados para acondicionamento e transporte, como garrafas para iogurte, potes, tampas de alumínio, rótulos, caixas de papelão, sacos de papel c/ plástico, filme “stretch”, pallet de madeira, entre outros, enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

Tendo em vista que a Fiscalização não realizou qualquer questionamento sobre a natureza dos pallets, ou seja, sobre eles serem retornáveis ou não, entendo que não há fundamentos para a manutenção da glosa, que deve ser revertida.

Pelo exposto, voto por dar provimento a este pedido.

**IV – DOS CUSTOS DE FRETES NAS AQUISIÇÕES DE INSUMOS – ÔNUS DA ADQUIRENTE GALVASUD**

A Fiscalização glosou a parcela dos créditos originada dos custos de fretes nas aquisições de insumos com base nos seguintes fundamentos:

DA PARCELA DO CRÉDITO RELATIVA AS AQUISIÇÕES EFETUADAS NO MÊS DE BENS UTILIZADOS COMO INSUMO

(...)

Impende informar, que no item nº 2 da Intimação em comento a interessada foi intimada a apresentar em sua planilha o custo de aquisição do bem (supostamente utilizado como insumo) a ser formado pelo valor do bem incluído o ICMS e o VALOR DO FRETE QUANDO POR CONTA DO ADQUIRENTE E EXCLUÍDO O IPI QUANDO RECUPERÁVEL (art. 66º da Instrução Normativa SRF 247/2002).

(...)

Cumpra registrar que foram anexadas nestes autos as cópias das respectivas notas fiscais, conforme As fls. 701/818.

(...)

Procedida, então, a análise das Notas Fiscais que foram apresentadas, em confronto com a citada planilha, além da verificação de utilização indevida de algumas notas fiscais incorridas em data diferente do trimestre (novembro e dezembro de 2004), o qual constam os valores declarados como base de cálculo do crédito pleiteado na Linha 02 do Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais — DICON, constatou-se que os valores detalhados no custo de aquisição do bem (SALDO), a interessada utilizou CRÉDITO INDEVIDO sobre o valor do IPI, pois o mesmo é relativo à aquisição de bens utilizados como insumo sempre geram direito a crédito, logo, deverão sempre ser excluídos da composição dos custos para efeito de desconto de créditos, **e sobre a TOTALIDADE das notas fiscais referentes à aquisição de insumos pelo contribuinte da CSN S/A, cujo valor do frete não pode ser considerado como base de cálculo do crédito porque incluiu indevidamente, no custo de aquisição do bem, o montante relativo aos gastos com transportes, gastos estes que, conforme constam expressamente em todas notas fiscais requisitadas por amostragem, NÃO FORAM SUPOSTOS PELA INTERESSADA, MAS SIM PELO FORNECEDOR DOS BENS E EMITENTE DE ALUDIDAS NOTAS, quem seja, a Companhia Siderúrgica Nacional, e não se configuram, pois, seja por ausência de previsão legal, seja segundo a norma contábil, como custo de aquisição da interessada (adquirente), mas sim despesa de vendas do fornecedor.**

(...)

Em resposta à Intimação mencionada no parágrafo anterior, conforme as cópias de fls. 556/558, a interessada alegou que, em relação ao valor do frete constante no cálculo do imposto da Nota Fiscal, este ajuda a compor o preço de venda do produto, metodologia de formação de preço utilizada à época, razão pela qual não constam segregados tais valores, e sobre essa posição equivocada pela mesma comentaremos adiante na apuração do crédito em relação à aquisição efetuada no mês de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, **realçando, sempre, que integra o custo de aquisição dos bens e mercadorias o frete pago na aquisição, quando suportado pelo comprador.**

(...)

- Valor Total do Frete constante no Cálculo do Imposto da Nota Fiscal

Tendo em vista a necessidade de atestar a veracidade dos valores que compuseram a Linha 02 das Fichas 04 ("Bens Utilizados como Insumos" da Ficha "Apuração dos Créditos do PIS/PASEP") do Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais — DICON, a interessada foi intimada, através da Intimação DIORT/DEMAC-RJO nº 1013/2010, item 02, cópias de fls. 39/41, nos autos do processo administrativo nº 10768.004024/2006-13, a apresentar planilha detalhando, de modo individualizado, as seguintes informações: Número da Nota Fiscal de aquisição, CNPJ do adquirente, CNPJ do fornecedor, data de emissão da Nota Fiscal de aquisição e custo de aquisição do bem, este a ser formado pelo valor do bem incluído o ICMS e o valor do frete quando por conta do adquirente e excluído o IPI quando recuperável.

Em resposta à intimação requisitada, a interessada apresentou planilhas, cópias de fls. 109/166, as quais constavam em sua grande maioria notas fiscais tendo como fornecedora a Companhia Siderúrgica Nacional - CSN S/A, CNPJ nº 33.042.730/0017-71.

(...)

A interessada apresentou, então, 02 (duas) pastas contendo notas fiscais de 1ª e 4ª vias, conforme as cópias de fls. 701/818, sendo que em relação às notas fiscais tendo como fornecedora a Companhia Siderúrgica Nacional - CSN S/A, as quais referem-se à compras de chapas de aço em bobinas, compradas laminadas a frio e revestidas de zinco, **constata-se que, além do contribuinte ter utilizado o valor do frete, destacado separadamente no Cálculo do Imposto da Nota Fiscal, na composição dos custos para efeito de desconto de créditos, o mesmo (frete) não foi suportado (pago) pela interessada, mas sim pelo fornecedor dos bens e emitente de aludidas notas (conforme informado nas próprias notas - FRETE POR CONTA DO EMITENTE).**

Tendo em vista que o valor do frete não pode ser considerado como base de cálculo do crédito porque incluiu indevidamente, no custo de aquisição do bem, o montante relativo aos gastos com transporte suportado pelo fornecedor, **a interessada foi novamente intimada**, através da Intimação DIORT/DEMAC-RJO nº 809/2011, item 01, cópias de fls. 538/539, **a apresentar planilha** detalhando os valores que compuseram as Linhas 02 das Fichas 06 (Linha "Bens Utilizados como Insumos" da Ficha "Apuração dos Créditos da COFINS") do Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais — DICON, igualmente as Linhas 02 das Fichas 04 dos respectivos DICON (PIS/PASEP), relativamente aos meses de Outubro/2004, Novembro/2004 e Dezembro/2004, **contendo no mínimo, de modo individualizado, além de outras informações, o Valor do Frete constante no Cálculo do Imposto da Nota Fiscal, indispensável para comprovação da existência do direito creditório pleiteado/utilizado.**

Em resposta à Intimação requisitada, mesmo com o valor do frete estando segregado no Cálculo do Imposto da Nota Fiscal, como pode ser visto nas cópias das notas fiscais em comento, a interessada informou que em relação ao valor do frete constante no cálculo do imposto da Nota Fiscal, este ajuda a compor o preço de venda do produto, metodologia de formação de preço utilizada à época, razão pela qual não constam segregados tais valores. Cumpre registrar que, em relação às notas fiscais tendo como fornecedora a Companhia Siderúrgica Nacional - CSN S/A, as quais são quase que a TOTALIDADE dos bens utilizados como insumos cujos valores compuseram as Linhas 02 das Fichas 04 do DICON, **o valor do frete NÃO está embutido no valor total da mercadoria, e sim no Valor Total da Nota (Saldo), que nada mais é do que a soma do Valor Total dos Produtos com o Valor do Frete constante no Cálculo do Imposto da Nota Fiscal e com o Valor Total do IPI constante no Cálculo do Imposto da Nota Fiscal. Logo, são infundadas as justificativas apresentadas pela interessada.**

Nesse sentido, mesmo justificando a impossibilidade de segregação do valor do frete constante no Cálculo do Imposto da Nota Fiscal, a interessada já teve recentemente valores de FRETES GLOSADOS constantes em notas fiscais tendo como fornecedora a Companhia Siderúrgica Nacional - CSN S/A, sobre a compra de chapas de aço em bobinas, compradas laminadas a frio e revestidas de zinco, nos autos do processo administrativo nº 10070.002384/2004-67, o qual a interessada afirmava possuir créditos contra a Fazenda Pública relativos à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social — COFINS, apurados sobre custos, despesas e encargos vinculados às receitas de exportação, conforme previsto nos arts. 3º e 6º, e respectivos parágrafos, da Lei 10.833/2003 (Créditos da COFINS NÃO-CUMULATIVA), sendo o valor constituído pelos saldos dos créditos apurados ao final dos meses de junho/2004 a setembro/2004, tendo em vista que o frete não tinha sido suportado (pago) pela interessada, mas sim pela fornecedora dos bens e emitente de aludidas notas, ou seja, idêntico aos autos do presente processo.

(...)

A atividade probatória, não se limita, simplesmente, a juntar documentos ao processo. Nos casos em que há inúmeros registros associados a inúmeros documentos, provar significa associar efetivamente registros e documentos de forma individualizada.

A razão pela qual estas considerações são aqui apresentadas é que, como se viu em relação a parte do crédito pleiteado em relação ao Valor Total do Frete constante no Cálculo do Imposto da Nota Fiscal, tendo como fornecedora a Companhia Siderúrgica Nacional - CSN S/A, sobre a compra de chapas de aço em bobinas, compradas laminadas a frio e revestidas de zinco, a interessada não apresentou a documentação requisitada.

Constata-se, então, que sobre os valores detalhados no custo de aquisição do bem (SALDO), a interessada utilizou CRÉDITO INDEVIDO na TOTALIDADE das notas fiscais referentes à aquisição de insumos pela Companhia Siderúrgica Nacional - CSN S/A, cujo valor do frete não pode ser considerado como base de cálculo do crédito porque incluiu indevidamente, no custo de aquisição do bem, o montante relativo aos gastos com transporte, gastos estes que, conforme consta expressamente de todas as notas fiscais requisitadas por amostragem, conforme as fls. 701/818, NÃO FORAM SUPOSTOS PELA INTERESSADA, MAS SIM PELO FORNECEDOR DOS BENS E EMITENTE DE ALUDIDAS NOTAS, quem seja, a Companhia Siderúrgica Nacional, e não se configuram, pois, seja por ausência de previsão legal, seja segundo a norma contábil, como custo de aquisição da interessada (adquirente), mas sim despesa de vendas do fornecedor.

Logo, no presente caso, como a interessada não apresentou de forma individualizada o valor do frete, não se pode aceitar a utilização por parte da interessada do valor do mesmo na composição dos custos para efeito de desconto de créditos, não sendo possível, assim, calcular o direito creditório, razão pela qual foram excluídas as notas fiscais referentes à aquisição de insumos pela Companhia Siderúrgica Nacional - CSN S/A, do cálculo relativo aos créditos do PIS/PASEP no item aqui em exame, listadas no Demonstrativo de Glosas IV, de fls. 866/965, relativas às aquisições de bens utilizados como insumo.

O contribuinte, neste Recurso Voluntário, refuta tais argumentos. No entanto, ao analisar a Manifestação de Inconformidade, observo que esta matéria não foi contestada, razão pela qual não objeto de decisão no Acórdão da DRJ. Os arts. 16 e 17 do Decreto nº 70.235/72 determinam, nestas situações, a ocorrência da preclusão consumativa, nos seguintes termos:

**Art. 16. A impugnação mencionará:**

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

**III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;** (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

**§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual,** a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

(...)

**Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.** (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

Pelo exposto, voto por não conhecer deste pedido.

## **V – DOS FRETES NAS OPERAÇÕES DE VENDAS**

O Recorrente informa que, apesar de ter apresentado planilha detalhada contendo os valores de frete nas operações de venda com ônus por ele suportado, a Fiscalização entendeu que não haveria a informação da empresa destinatária e a empresa remetente constates nos conhecimentos de transportes.

Alega neste Recurso Voluntário que, além da planilha supracitada, também demonstrou a origem das despesas por meio da juntada de conhecimentos de transporte, os quais sempre estiveram disponíveis à Fiscalização. Contudo, não se sabe por qual motivo, a Autoridade Fiscal entendeu por glosar os créditos oriundos das despesas com frete em operações de venda, apesar de estarem devidamente demonstrados na planilha, na qual consta todas as informações necessárias à demonstração da origem dos créditos, como data, nº do conhecimento de transporte, nº da NF, CNPJ do prestador e do tomador do serviço e o valor da operação.

No entanto, **ao analisar a Manifestação de Inconformidade, observo que esta matéria não foi contestada**, razão pela qual não objeto de decisão no Acórdão da DRJ. Os arts. 16 e 17 do Decreto nº 70.235/72 determinam, nestas situações, a ocorrência da preclusão consumativa.

Pelo exposto, voto por não conhecer deste pedido.

## **VI – DOS CRÉDITOS DECORRENTES DA DEVOLUÇÃO DE PRODUTOS ACABADOS**

Alega o Recorrente que a legislação do PIS/COFINS (art. 3º, inciso VIII, da Lei nº 10.833/2003) admite crédito ao estabelecimento que efetuou a remessa original, quando do retorno das referidas mercadorias (como devolução de vendas ou de saída tributada) do valor do tributo devido originalmente. Dessa forma, também com relação a este ponto, restaria equivocada a glosa de créditos oriundos da devolução de produtos acabados.

No entanto, **ao analisar a Manifestação de Inconformidade, observo que esta matéria não foi contestada**, razão pela qual não objeto de decisão no Acórdão da DRJ. Os arts. 16 e 17 do Decreto nº 70.235/72 determinam, nestas situações, a ocorrência da preclusão consumativa.

Pelo exposto, voto por não conhecer deste pedido.

#### **VII – DO APROVEITAMENTO DOS VALORES DO IPI PAGO NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS**

Alega o Recorrente que foi correta a apuração do crédito de PIS/COFINS com a inclusão do valor pago a título de IPI nas aquisições de insumos para produção de bens destinados à venda. Tal raciocínio fundamenta-se no fato da Recorrente ter arcado com tais importâncias a título de encargos sobre as suas aquisições, visto que o IPI integra o valor de aquisição das mercadorias adquiridas a título de insumo, razão pela qual não deve ser afastado quando do cálculo do crédito.

No entanto, **ao analisar a Manifestação de Inconformidade, observo que esta matéria não foi contestada**, razão pela qual não objeto de decisão no Acórdão da DRJ. Os arts. 16 e 17 do Decreto nº 70.235/72 determinam, nestas situações, a ocorrência da preclusão consumativa.

Pelo exposto, voto por não conhecer deste pedido.

#### **VIII - CONCLUSÃO**

Pelo exposto, voto por (i) não conhecer das alegações referentes a (i.1) custos de fretes nas aquisições de insumos; (i.2) fretes nas operações de vendas; (i.3) créditos decorrentes da devolução de produtos acabados; e (i.4) aproveitamento dos valores do IPI pago na aquisição de insumos; (ii) rejeitar a preliminar de inexistência de preclusão; e, (iii) no mérito, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas referentes aos itens (iii.1) Gás Hélio, Dióxido de Carbono – CO<sub>2</sub>, Nitrogênio, Argônio, Hidrogênio; e (iii.2) estrados/pallets (exclusivamente os de madeira, excluindo os de metal), não retornáveis.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares

