



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10768.004351/2006-75
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-010.419 – 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: 01/04/2005 a 30/06/2005

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 (i.1) sobre custos de fretes nas aquisições de insumos e (i.2) aproveitamento dos valores do IPI pago na aquisição de insumos; e; na parte conhecida, (ii) dar parcial provimento ao recurso para reverter as glosas referentes aos itens (ii.1) Gás Hélio, Dióxido de Carbono, Nitrogênio, Argônio, Hidrogênio; e (ii.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) n.º 39695.11336.140906.1.1.08-2502, juntado às fls. 19/22, através do qual o contribuinte pleiteia crédito de “PIS/PASEP Não-Cumulativo – Exportação” referente ao 2º Trimestre de 2005, no valor de R\$490.406,00. Este crédito foi utilizado em Declarações de Compensação (DCOMPs) vinculadas ao PER em questão.

A Demac/RJO/Diort expediu o Parecer n.º 133/2011, às fls. 2316 e ss., que serviu de base para a elaboração e emissão do Despacho Decisório de fl. 2349, o qual não reconheceu o direito creditório pleiteado e indeferiu o Pedido de Ressarcimento.

Os fundamentos para o indeferimento constam do referido Parecer n.º 133/2011, nos seguintes termos, em apertada síntese:

1) Bens Utilizados como Insumos – Linhas 02 das fichas 06 dos Dacon:

a. Glosas no mês de abril, no valor de R\$ 510.684,22, das Notas Fiscais com data de emissão não pertencentes ao trimestre analisado, conforme Demonstrativo de Glosa I;

b. Glosa dos créditos relativos às aquisições de bens não caracterizados como insumos (matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagens), conforme o Demonstrativo de Glosa II, nos valores de R\$416,44, R\$181.831,45 e R\$51.777,17, dos meses de abril, maio e junho, respectivamente;

c. Glosa dos créditos relativos ao valor do IPI incidente na aquisição de insumos, nos valores de R\$10.875,48, R\$10.348,22 e R\$13.279,71, dos meses de abril, maio e junho, respectivamente, conforme o Demonstrativo de Glosas III, tendo em vista que o valor do IPI é recuperável, não integrando o valor do custo do bem adquirido;

d. Glosa dos créditos relativos aos valores de frete das aquisições da Companhia Siderúrgica Nacional, nos valores de R\$37.425.326,27, R\$16.804.411,36 e R\$25.260.893,68, dos meses de abril, maio e junho, respectivamente, conforme Demonstrativo de Glosas IV, tendo em vista que eles (os fretes) não foram suportados pela adquirente (a interessada), mas sim pelo fornecedor, não devendo compor, portanto, o custo da mercadoria adquirida;

2) Serviços Utilizados como Insumos – Linhas 03 das fichas 06 dos Dacon. Ajuste e glosa de modo a reconhecer as contratações (base de cálculo para o crédito) nos meses de abril e maio, nos valores de R\$71.513,82 e R\$62.022,29, e nenhuma contratação para o mês de junho, tendo em vista a apresentação, somente, das Notas Fiscais n.º 0955 e 0964, emitidas pela empresa Cikel Serviços S/A, CNPJ n.º 03.542.60/0002-09;

3) Despesas de Armazenagem de Mercadoria e Frete na Operação de Venda – Linhas 07 das fichas 06 dos Dacon. Glosa das Notas Fiscais com data de emissão não pertencentes ao trimestre analisado, nos valores de R\$ 819.002,55, R\$ 504.195,69 e R\$ 41.652,70, dos meses de abril, maio e junho, respectivamente, conforme Demonstrativo de Glosas IV.

4) Observa ainda, a autoridade fiscal, que, após todos os ajustes e glosas, os créditos da contribuição para o PIS/Pasep do 2º trimestre de 2005, vinculados às receitas de exportação, resultaram nos valores de R\$ 69.586,61, R\$ 42.104,06 e R\$ 19.220,02, para os meses de abril, maio e junho, respectivamente, mas que referidos créditos (valores) foram utilizados na dedução dos valores dos débitos das contribuições de PIS/Pasep apuradas no trimestre, resultando saldo inexistente passível de ressarcimento.

Cientificado do Parecer Conclusivo e do despacho decisório em 18/08/2011, o contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade (fls. 2358 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 o 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 3ª Turma da DRJ-CTA, em sessão datada de 26/08/2015, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade. Foi exarado o Acórdão n.º 06-53.268, às fls. 2410/2422, com a seguinte Ementa:

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. ATENDIMENTO AO REGIME DA COMPETÊNCIA CONTÁBIL. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE DACION E DCTF.

O aproveitamento de créditos extemporâneos das contribuições não cumulativas, do PIS/Pasep e da Cofins, deve seguir o regime da competência contábil, ou seja, deve ser realizado nas competências (períodos de apuração) relativas aos fatos que lhes deram causa, havendo a necessidade de se realizar a entrega dos respectivos Dacion e DCTF retificadores.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.

O sujeito passivo poderá descontar da contribuição apurada no regime não-cumulativo, créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, assim entendidos as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de

propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

INSUMOS. EMBALAGEM DE TRANSPORTE (PALLETS).

As embalagens que não são incorporadas ao produto durante o processo de industrialização, mas apenas depois de concluído o processo produtivo, e que se destinam tão-somente ao transporte dos produtos acabados, não geram direito ao crédito.

O contribuinte, **tendo tomado ciência do Acórdão da DRJ em 29/06/2016** (conforme TERMO DE CIÊNCIA POR ABERTURA DE MENSAGEM, à fl. 2437), **apresentou Recurso Voluntário em 26/07/2016**, às fls. 2451/2474.

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 – DO APROVEITAMENTO DOS CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS – DA REGULARIDADE DA APURAÇÃO REALIZADA

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

Assim, apesar de reconhecer alguns itens como insumos da produção, a Autoridade Fiscal glosou os créditos relativos às aquisições desses insumos quando verificado que o aproveitamento se deu em competência posterior a da aquisição.

Ora tal entendimento não poderá prosperar, pois em evidente afronta ao disposto no artigo 3º, §4º, da Lei nº 10.637/02, abaixo transcrito:

(...)

No caso, há plena subsunção no dispositivo acima mencionado, pois a Recorrente se aproveitou dos créditos relativos a meses anteriores. Nesse sentido:

(...)

Assim, verifica-se a legitimidade do crédito apurado e aproveitado pela Recorrente, devendo prevalecer o direito do contribuinte de ter a restituição do valor pago a maior ou indevido, ainda mais quando demonstrado documentalmente esse direito pela Recorrente.

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 n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003:

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

(...)

§ 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 n.º 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 n.º 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 n.º 9.430/96 confere à Receita Federal a competência para disciplinar como deverão ser efetuados os procedimentos de restituição, compensação e ressarcimento:

Lei n.º 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 n.º 460, de 17/10/2004:

Instrução Normativa SRF n.º 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 543, de 20/05/2005, posteriormente revogada, sucessivamente, por outras Instruções Normativas, mas preservando o seu teor:

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 identifique 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 aquisição:

Art. 3º (omissis)

(...)

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

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 subseqüentes.

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 inexecúvel.

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 n.º 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 N.ºs 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 n.ºs 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 DAFON/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 desprovimento 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 DACON 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. DACON. 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. DACON NÃO RETIFICADO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

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

v) Acórdão n.º 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 DACON 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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.

II – DOS BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS NA ATIVIDADE INDUSTRIAL – DA ADEQUAÇÃO AO CONCEITO DE INSUMO

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.

II.1 - Gás Hélio, Dióxido de Carbono (CO2), Nitrogênio, Argônio e Hidrogênio

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

Conforme relatado, a Autoridade Fiscal e a DRJ entenderam que o Gás GLP, Gás AGA, Nitrogênio, Hidrogênio e os Estrados (pallets) não seriam aplicados diretamente na fabricação dos produtos da Recorrente, não se enquadrando como insumos. Todavia, de pronto, deve ser afastada a glosa dos itens que foi motivada mediante esse fundamento.

Os itens cujos créditos foram glosados pela Autoridade Fiscal consistem em produtos indispensáveis para a produção da Recorrente, sendo, indubitavelmente, insumos da sua produção, na linha de entendimento que atualmente prevalece neste E. Tribunal:

(...)

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. 05).

Laudo 2: Processo de Solda a Laser das chapas de aço (Doc. 06).

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

Gases no Processo de Zincagem – Laudo 1 (Doc. 05)

- > 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 HN_x. 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 Laudo 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 Laudo 1).

Gases no Processo de solda a laser – Laudo 2 (Doc. 06)

- > 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 – Doc. 07). 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 (Docs. 05 e 06) 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:

Ao se analisar o procedimento fiscal realizado, deve-se dar razão à autoridade a quo.

De acordo com o demonstrativo de glosa II, apensado às fls. 2189 a 2191 (numeração do processo digital), a fiscalização glosou o crédito das aquisições nitrogênio e hidrogênio, utilizados em ferramenta de ajuste de calibragem, e de GLP (Gás liquefeito de petróleo), utilizado como combustível em empilhadeira fabril.

Constata-se, portanto, conforme a simples leitura da utilização dos produtos adquiridos, que eles não são consumidos, desgastados ou têm as suas propriedades físicas ou químicas alteradas em razão de ação direta sobre o produto em elaboração, não podendo, ao teor do acima explanado, serem classificados no conceito de insumo adotado pela autoridade administrativa.

Ainda, quanto ao GLP, é de se notar que é utilizado na movimentação (energia) de máquinas, equipamentos e veículos. Nesse caso, não se subsume ao conceito jurídico de insumo, posto que é empregado unicamente para movimentar a matéria-prima ou os produtos em elaboração, sem exercer qualquer ação de transformação sobre eles. Por não ser consumido durante a obtenção do produto em fabricação, caracteriza-se, meramente, como despesa operacional e não tem previsão legal para gerar o crédito das contribuições.

Como se depreende dos excertos do Acórdão da DRJ acima transcritos, 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 acepção 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 CARF, 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 (CO₂), 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.

II.2 - Da utilização dos estrados/pallets no processo produtivo

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

Os pallets de madeira são utilizados pela Recorrente para embalagem e acomodação de seus produtos em estoque da empresa, sendo que estes pallets integram o produto final no preço. Portanto, **tratam-se de pallets conhecidos como “oneway”**, ou seja, sem retorno, o que afasta o seu enquadramento como bem do ativo imobilizado. As imagens abaixo demonstram a utilização dos pallets de madeira.



(...)

Com relação aos pallets de metal, ainda que se entenda que eles não poderiam ser caracterizados como insumo, considerando que deveriam ser ativados, em face de sua durabilidade, é certo que fazem parte do processo produtivo, pois são utilizados para o transporte de produtos (bobinas e aços) de modo que o direito ao crédito está fundamentado ou no artigo 3º, inciso II, ou no §14 do artigo 3º da Lei 10.637/02, pelo valor de aquisição do bem. Registre-se que a motivação para a glosa destes citados créditos se deu em razão do fundamento de que tais pallets não faziam parte do processo produtivo, e não há qualquer menção ao fato de serem bens do ativo, razão pela qual, não é possível, nesta fase processual a alteração dos fundamentos da referida glosa.

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

No tocante aos pallets (estrados), verifica-se, de início, que eles escapam ao conceito de matéria-prima e de produtos intermediários utilizados no processo produtivo. A dúvida,

portanto, reside especificamente se as aquisições de referidos embalagens podem ser considerados insumos. E para isso, a própria IN SRF n.º 247, de 2002, esclarece o que se consideram insumos: os bens e serviços utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda. Aliás, entendimento esse apregoado pela própria norma que rege a sistemática de não-cumulatividade das contribuições, como anteriormente transcrito.

Veja-se que, no caso, necessário se faz diferenciar as embalagens, utilizadas como insumo no processo produtivo, que condicionam diretamente aos produtos e a eles se incorporam, e as embalagens utilizadas apenas para o transporte dos produtos elaborados, que não compõem, dessa forma, o processo de industrialização. Também é necessário ter em mente que o direito ao desconto vincula-se especificamente a insumos aplicados na produção e não a custos ocorridos para a produção, pois se assim fosse, quaisquer gastos, ainda que não relacionados diretamente à fabricação do produto, seria passível de utilização como créditos.

Embora aqui a discussão verse sobre a base de cálculo do PIS/Pasep, vale lembrar a distinção entre os dois tipos de embalagem, trazida pela legislação do IPI (Decreto n. 4.544/2002 – RIPI, cuja matriz legal é a Lei n.º 4.502, de 1964):

(...)

Fica evidente, portanto, que existe diferença entre as embalagens incorporadas aos produtos apenas depois de concluído o processo produtivo e que se destinam, por conta disso, tão-somente ao seu acondicionamento e transporte, e aquelas embalagens incorporadas ao produto durante o processo de industrialização, que geram créditos a serem descontados das contribuições, por se constituírem em insumos ou, na acepção da legislação, "que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado".

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 n.º 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 n.º 1.221.170/PR, interpretado pelo Parecer Normativo Cosit/RFB n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 1.221.170/PR.

Pelo exposto, voto por dar provimento a este pedido em relação aos pallets de madeira e negar provimento em relação aos pallets de metal.

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 n.º 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).

(...)

Cumprir 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 — DACON, 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 SUPOSTADOS 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 — DACON, a interessada foi intimada, através da Intimação DIORT/DEMAC-RJO n.º 1013/2010, item 02, cópias de fls. 39/41, nos autos do processo administrativo n.º 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 n.º 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 is 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 n.º 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 — DACON, igualmente as Linhas 02 das Fichas 04 dos respectivos DACON (PIS/PASEP), relativamente ao 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 DACON, **o valor do frete NÃO esta 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 Calculo 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 n.º 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 As receitas de exportação, conforme previsto nos arts. 3.º e 6.º, 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 notas fiscais requisitadas por amostragem, conforme as fls. 701/818, NÃO FORAM SUPORTADOS 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 n.º 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 n.º 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 n.º 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei n.º 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 n.º 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 – 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.

VI - CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por (i) não conhecer das alegações referentes a (i.1) custos de fretes nas aquisições de insumos; e (i.2) aproveitamento dos valores do IPI pago na aquisição de insumos; e, (ii) no mérito, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas referentes aos itens (ii.1) Gás Hélio, Dióxido de Carbono, Nitrogênio, Argônio, Hidrogênio; e (ii.2) estrados/pallets (exclusivamente os de madeira, excluindo os de metal), não retornáveis.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares