



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10865.721403/2014-83
Recurso Voluntário
Resolução nº **3201-003.126 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 28 de julho de 2021
Assunto PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL
Recorrente MAHLE METAL LEVE S.A
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, converter o julgamento do Recurso em diligência para que a Unidade Preparadora: 1.Considere as disposições legais do art. 3º das leis n.ºs 10.833/2003 e 10.637/2002, as provas apresentadas e a orientação firmada pelo STJ no julgamento do REsp 1.221.170, acerca dos critérios de definição de insumo para fins de apuração do PIS e da COFINS não cumulativos e, especialmente a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF e o Parecer COSIT no. 5/2018, solicita-se à Autoridade Administrativa a devida verificação, dentre as despesas glosadas a título de créditos extemporâneos, quais são passíveis de crédito, apresentando a competente justificativa; 2. Intime o contribuinte para que no prazo de 30 (trinta) dias, prorrogável por igual período, apresente os documentos e esclarecimentos que a autoridade fiscal entender necessários à análise; 3. Proceda à análise do pedido, com base nos elementos apresentados pelo Contribuinte, laudos e outras informações disponíveis ou coletadas pela autoridade fiscal, assim elaborar parecer minucioso e fundamentado quanto ao direito pleiteado, ou seja, quais os itens glosados, informando se enquadra ou não na hipótese do conceito conforme item “1”, devidamente justificado; 4. Dê-se ciência à recorrente para se manifestar acerca do Parecer elaborado no prazo de 30 (trinta) dias. Após retornem-se os autos para prosseguimento do julgamento. Vencida a conselheira Mara Cristina Sifuentes que rejeitou a realização da diligência, por negar provimento ao Recurso.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Roberto Duarte Moreira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Helcio Lafeta Reis, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Mara Cristina Sifuentes, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Laercio Cruz Uliana Junior, Marcio Robson Costa, Paulo Roberto Duarte Moreira (Presidente).

Relatório

Faço uso do relatório produzido pela Delegacia Regional de Julgamento por ocasião do julgamento da Manifestação de Conformidade, visto que bem retrata os fatos.

Trata o presente processo dos Autos de Infração de PIS/Pasep e Cofins, relativos à modalidade não cumulativa dos períodos de apuração de janeiro de 2010 a dezembro de 2011, lavrados em 11/07/2014, pela Delegacia da Receita Federal em Limeira -SP, no montante de **R\$ 6.869.138,94**, calculado até julho de 2014, conforme a descrição abaixo:

- **Cofins**, com o crédito tributário no valor total de **R\$ 5.643.833,04**, sendo R\$ 2.715.575,97 de principal (Contribuição), R\$ 891.575,06 de juros de mora e R\$ 2.036.682,01 de Multa de Ofício, aplicada no percentual de 75% sobre o valor do principal; e

- **Contribuição para o PIS/PASEP**, com o crédito tributário no valor total de **R\$ 1.225.305,90**, sendo R\$ 589.565,85 de principal (Contribuição), R\$ 193.565,64 de juros de mora e R\$ 442.174,41 de Multa de Ofício, aplicada no percentual de 75% sobre o valor do principal.

Em conformidade com o disposto nos autos de infração e no Relatório Fiscal de fls. 16 a 24, os créditos tributários acima são resultantes de ação fiscal desenvolvida junto à contribuinte (Mandado de Procedimento Fiscal – MPF n.º 0811200.2014.000006-0) e foram constituídos em virtude de ajustes/glosas nos créditos das contribuições não cumulativas (PIS e Cofins) informados nos respectivos Dacon, nas seguintes rubricas:

1) Bens utilizados como insumos - Aquisição de Sucatas – A fiscalização sustenta que existe vedação expressa (art. 47 e 48 da Lei n.º 11.196, de 2005) que impede o direito ao crédito nas aquisições de sucatas dos códigos NCM 39.15.90.00, 72.04.29.00, 72.04.30.00 e 72.04.41.00. Nesse sentido, com base nos documentos e informações apresentados pela interessada, a fiscalização elaborou o demonstrativo denominado *“Relatório das exclusões dos valores (base de cálculo) utilizados como crédito na apuração das contribuições PIS/COFINS – Motivo 1”*, por meio do qual relaciona todas as aquisições efetuadas na situação exposta, bem como os créditos (de PIS e Cofins) apropriados indevidamente.

2) Bens do Ativo Imobilizado com base nos encargos de Depreciação e amortização – Quantidade de Parcelas Excedentes – Argumenta que a contribuinte, consoante os demonstrativos e esclarecimentos apresentados, descontou créditos (PIS e Cofins) de bens do ativo imobilizado em número de parcelas excedentes às quantidades de parcelas de depreciação ou amortização permitidas. As glosas relativas aos créditos apropriados de forma indevida constam do relatório denominado *“Relatório das exclusões dos valores (base de cálculo) utilizados como crédito na apuração das contribuições PIS/COFINS – Motivo 2”*.

3) Bens do Ativo Imobilizado com base no valor de Aquisição ou de Construção – Desconto em desacordo com a Lei. Alega que a interessada, de acordo com os documentos e informações apresentados, descontou créditos em valor integral de bens do ativo imobilizado que não se configuram como bens de capital destinados à produção ou à fabricação dos produtos, em afronta art. 1º da Lei 11.529, de 2007. Diz que as apropriações indevidas de créditos (PIS e Cofins) ocorreram em relação a “reformas” e “retificações” e que elas constam relacionadas no *“Relatório das exclusões dos valores (base de cálculo) utilizados como crédito na apuração das contribuições PIS/COFINS – Motivo 3”*.

Fl. 3 da Resolução n.º 3201-003.126 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10865.721403/2014-83

4) Créditos Extemporâneos. Em relação a essa rubrica a fiscalização sustenta, em síntese, que os créditos da não cumulatividade somente podem ser aproveitados em períodos posteriores se eles forem reconhecidos nos períodos de ocorrência de seus fatos geradores, com as retificações, obrigatórias, dos respectivos Dacon. Aduz que a auditoria ficou restrita à forma de utilização (créditos utilizados de forma extemporânea), não tendo sido analisado, portanto, a procedência, ou não, dos créditos informados nos demonstrativos (Dacon).

4.1) Créditos Extemporâneos. Despesas de Armazenagem. Diz que na rubrica de *Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda* (linhas 07 das Fichas 06A e 16A), dos períodos de apuração de 06 e 08/2010, a interessada, consoante esclarecimentos apresentados durante o procedimento fiscal, efetivou a apropriação indevida de créditos extemporâneos relativos a Despesas de Armazenagem, Capatazia e Frete na Exportação dos anos de 2005 a 2009 e dos meses de janeiro a março de 2010. Aduz que essas glosas constam do demonstrativo resumo das bases de cálculo (objetos do lançamento) com a **motivo “4”**.

4.2) Créditos Extemporâneos. Insumos. Alega que na rubrica de *Bens Utilizados como Insumos* (linhas 02 das Fichas 06A e 16A), dos períodos de apuração de 08/2010 e 07/2011, a interessada efetivou, conforme esclarecimentos prestados, a apropriação indevida de créditos extemporâneos. Relativamente ao primeiro período, de créditos de combustíveis dos anos de 2005 a 2009 e, quanto ao segundo, de créditos de aquisições efetuadas da empresa BMD Indústria Comércio, dos períodos de 03/10 a 05/2011, e da empresa Serralheria Dias Ltda., dos períodos de apuração de 02/2010 a 05/2011. Informa que essas glosas foram classificadas, no demonstrativo resumo das bases de cálculo (objetos do lançamento), com a **motivo “5”**.

4.3) Créditos Extemporâneos. Bens do Ativo Imobilizado. Argumenta que na rubrica de *Depreciação sobre Bens do Ativo Imobilizado – com base no valor de aquisição ou construção* (linhas 10 das Fichas 06A e 16A), do período de apuração de 08/2010, a interessada, consoante esclarecimentos apresentados durante o procedimento fiscal, efetivou a apropriação indevida de créditos extemporâneos dos anos de 2005 a 2009 e dos meses de janeiro a julho de 2010. Relata que essas glosas constam classificadas no demonstrativo resumo das bases de cálculo (objetos do lançamento) com a **motivo “6”**.

Adicionalmente, nota-se, que as constatações acima constam do relatório denominado *“Demonstrativo do Resumo das Exclusões da Base de Cálculo”*, o qual resume, por período de apuração (mês/ano), os valores e as motivações de ajustes e glosas (motivos de “1” a “6”), os valores totais das bases de cálculo consideradas pela fiscalização e os valores das contribuições lançadas.

A contribuinte foi cientificada dos autos de infração em 16/07/2014, conforme se verifica no termo de fls. 190, e apresentou, em 13/08/2014, impugnação, cujo conteúdo é resumido a seguir.

Preliminarmente, a interessada esclarece que sua contestação abrange todos os pontos abordados pela fiscalização, com exceção dos lançamentos sobre os valores de glosa concernentes ao Motivo “1”: créditos relativos às aquisições de sucatas dos códigos NCM 39.15.90.00, 72.04.29.00, 72.04.30.00 e 72.04.41.00. Em relação a esse último ponto, acrescenta que efetivou o recolhimento das contribuições devidas, no dia 13/08/2014 (doc. 04), com os benefícios do Refis, previstos pela Lei n.º 12.996, de 2014, e na Medida Provisória n.º 651, de 2014, e que, portanto, nos termos do § 6º, art. 8º da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 13, de 2014, está realizando a desistência do recurso administrativo.

Na seqüência, após um breve relato dos fatos, a contribuinte passa a defender a improcedência dos lançamentos tributários relativamente aos motivos “2” a “6” (abaixo relacionados), com o destaque de que a apropriação dos créditos não cumulativos (de

Fl. 4 da Resolução n.º 3201-003.126 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10865.721403/2014-83

PIS e Cofins) indicados nos Dacon foi realizada de acordo com os ditames das Leis n.º 10.637, de 2002, e n.º 10,833, de 2003, mostrando-se, portanto, absolutamente idônea.

Motivo 2 - Bens do Ativo Imobilizado com base nos encargos de Depreciação e amortização – Quantidade de Parcelas Excedentes. Alega que não houve a apropriação de créditos em parcelas excedentes e que a fiscalização errou em suas análises. Diz que a fiscalização considerou como data inicial para a contagem do prazo de utilização dos créditos a data de emissão da nota fiscal de aquisição do bem e não a data adotada pela empresa. Para defesa de seus argumentos cita exemplo (que transcreve na impugnação) e sustenta que as datas corretas podem ser confirmadas no doc. 5, apenso a impugnação (denominado “*Motivo 2 Bens do Ativo Imobilizado Quantidade de parcelas excedentes.xlsx*”).

Motivo 3 - Bens do Ativo Imobilizado com base no valor de Aquisição ou de Construção – Desconto em desacordo com a Lei. Argumenta que todos os bens do ativo imobilizado para os quais foram apropriados créditos com base no valor de aquisição ou de construção, ao contrário do alegado pela fiscalização, referem-se efetivamente a bens de capital imprescindíveis para o seu processo produtivo.

Motivo 3 – a) Diz que as rubricas “RETIFICA” que constam do *Relatório das exclusões dos valores (base de cálculo) utilizados como crédito na apuração das contribuições PIS/COFINS – Motivo 3* referem-se a aquisições de máquinas de retíficas novas e não a “retificações de bens imobilizados”, conforme se comprova pelas Notas Fiscais de aquisição n.º 128, 215, 669, 691, 908, 938 e 985 (doc. 06).

Motivo 3 – b) No tocante às glosas de “reformas”, diz que possui o direito ao crédito uma vez que, conforme as notas fiscais (doc. 08 a 14), tratam-se de valores despendidos para aumentar a vida útil das máquinas, motores e outros bens do ativo imobilizado que são utilizados no processo produtivo da empresa. Ainda, consoante jurisprudências do TRF da 4ª Região e do CARF reproduzidas na peça de defesa, argumenta que o direito ao crédito no presente caso é também autorizado pelo fato de os bens terem a natureza de insumos, uma vez que estão diretamente relacionados com a manutenção (partes e peças) dos maquinários utilizados no processo produtivo.

Motivo 3 – c) Acrescenta que todos os bens relacionados no *Relatório das exclusões dos valores (base de cálculo) utilizados como crédito na apuração das contribuições PIS/COFINS – Motivo 3* são, inquestionavelmente, considerados como bens de capital destinados à produção. Argumenta, com base no inciso I, art. 2º do Decreto n.º 2.072, de 96 (que dispõe sobre o Imposto de Importação), que o conceito de bens de capital abrange todos os maquinários, equipamentos, ferramentas e as diversas construções e utensílios indispensáveis para a produção dos bens ou de serviços relacionados com o objeto social da empresa. Alega que o conceito de bem de capital encontra-se definido tanto no direito privado quando no direito tributário e que a administração tributária, sob pena de ofender o art. 110 do CTN, não pode alterá-lo. Acrescenta que a própria receita federal, em diversas ocasiões, como na Solução de Consulta n 148, de 2009, da 6ª RF (reproduzida na peça de defesa), reconheceu o direito ao aproveitamento de créditos em relação à aquisição de máquinas e equipamentos necessários ao processo produtivo.

Motivo 4 a 6 - Créditos Extemporâneos. Destaca, inicialmente, que a origem e o montante dos créditos extemporâneos foram integralmente demonstrados, comprovados e aceitos pela fiscalização, ficando a controvérsia restrita ao procedimento para seus aproveitamentos. Nesse sentido contesta o entendimento da fiscalização argumentando que existem dois procedimentos válidos para o aproveitamento dos créditos extemporâneos: o primeiro conforme descrito no relatório fiscal e o segundo o que foi adotado pela impugnante. Diz que ambos têm previsão legal, consoante jurisprudência do CARF, e que a escolha do procedimento a ser adotado é prerrogativa do contribuinte. Acrescenta que o direito ao crédito, conforme precedentes do CARF, não pode ser aniquilado pelo simples descumprimento de obrigação formal (leia-se retificação dos Dacon).

Fl. 5 da Resolução n.º 3201-003.126 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10865.721403/2014-83

A seguir, a contribuinte insurge-se contra a aplicação de multa de ofício. Argumenta que diante da improcedência dos lançamentos (diferenças de contribuições a serem lançadas) não há que se falar em incidência de multa de ofício.

Noutro tópico, a interessada pugna pela observância do princípio da verdade material e pela produção de prova pericial. Diz que está apresentando toda a documentação necessária para a comprovação de suas alegações e que cabe a autoridade administrativa verificar todas as provas apresentadas para que se tenha uma decisão justa e legal. Argumenta, também, que pretende produzir a prova pericial e, nesse sentido, aponta os quesitos a serem respondidos e os assistentes técnicos.

Por fim, a interessada pede o acolhimento de sua impugnação de modo a se afastar a pretensão fiscal e a cobrança dos valores lançados nos autos de infração contestados.

A manifestação de Inconformidade foi julgada improcedente com a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/01/2010 a 31/12/2011

LANÇAMENTO COM BASE EM INFORMATIVO. APRESENTAÇÃO DE INFORMATIVO RETIFICADOR. CANCELAMENTO.

Se a fiscalização realiza lançamento com base, unicamente, em informativo apresentado durante o procedimento fiscal, sem qualquer aprofundamento e/ou confirmação/confrontação com os dados constantes da contabilidade da empresa, e, no contencioso administrativo, o contribuinte apresenta informativo retificador afastando as irregularidades detectadas anteriormente, deve-se cancelar os lançamentos tributários.

LANÇAMENTO. COMPROVAÇÃO DO DIREITO AO CRÉDITO. CANCELAMENTO.

Tendo sido comprovada, consoante os documentos apresentados, a existência efetiva do direito ao crédito, deve-se cancelar os lançamentos efetuados.

MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

Presentes os pressupostos de exigência, cobra-se multa de ofício na forma prevista na legislação.

PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE.

Indefere-se o pedido de perícia cuja realização revela ser prescindível para o deslinde do contencioso.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO INTEGRAL. AQUISIÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

O direito ao crédito integral de que trata o art. 1º da Lei nº 11.529, de 2007, aplica-se somente em relação a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado que, cumulativamente, tenham sido adquiridos no mercado interno ou externo e sejam utilizados como bens capital destinados à produção ou à fabricação dos produtos da contribuinte.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. ATENDIMENTO AO REGIME DA COMPETÊNCIA CONTÁBIL. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE DACON 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

Fl. 6 da Resolução n.º 3201-003.126 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10865.721403/2014-83

causa, havendo a necessidade de se realizar a retificação das obrigações acessórias (Dacon, DCTF e EFD-Contribuições) correspondentes.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO INTEGRAL. AQUISIÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

O direito ao crédito integral de que trata o art. 1º da Lei nº 11.529, de 2007, aplica-se somente em relação a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado que, cumulativamente, tenham sido adquiridos no mercado interno ou externo e sejam utilizados como bens capital destinados à produção ou à fabricação dos produtos da contribuinte.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. ATENDIMENTO AO REGIME DA COMPETÊNCIA CONTÁBIL. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE DACON 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 retificação das obrigações acessórias (Dacon, DCTF e EFD-Contribuições) correspondentes.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Considerando o provimento parcial do referido acórdão, a conclusão se deu nos seguintes termos:

Conclusão

No voto acima foram cancelados os lançamentos concernentes a motivação "2" (conforme a Tabela 1) e os lançamentos da motivação "3" relativos às notas fiscais de aquisições de máquinas de retíficas novas (conforme a Tabela 2), restando a consolidação dos cancelamentos demonstrada Tabela 3 abaixo.

Tabela 3

Consolidação dos valores a cancelar				
Per. de Apuração	Motivo	Base de Cálculo em R\$	PIS em R\$	Cofins em R\$
jan/10	"2"	192.779,67	3.180,86	14.651,25
fev/10	"2"	114.088,12	1.882,45	8.670,70
mar/10	"2"	114.089,19	1.882,47	8.670,78
abr/10	"2"	114.089,97	1.882,48	8.670,84
mai/10	"2"	114.089,62	1.882,48	8.670,81
jun/10	"2"	114.089,62	1.882,48	8.670,81
jul/10	"2"	173.324,01	2.859,85	13.172,62
ago/10	"2"	228.117,12	3.763,93	17.336,90
set/10	"2"	173.325,04	2.859,86	13.172,70
out/10	"2"	172.487,79	2.846,05	13.109,07
mar/11	"3"	918.504,52	15.155,32	69.806,34
abr/11	"3"	1.355.800,99	22.370,72	103.040,88
jul/11	"3"	1.078.571,38	17.796,43	81.971,42
set/11	"3"	1.801.744,56	29.728,79	136.932,59
out/11	"3"	868.370,44	14.328,11	65.996,15
Valores Totais		7.533.472,04	124.302,29	572.543,88

Fl. 7 da Resolução n.º 3201-003.126 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10865.721403/2014-83

Diante do exposto, o presente voto é no sentido de indeferir o pedido de perícia e de acolher parcialmente a impugnação apresentada, de forma a se cancelar os créditos tributários de PIS e Cofins discriminados na Tabela 3, bem como os respectivos acréscimos legais, e a se manter os demais lançamentos constantes dos autos de infração.

Inconformado, o contribuinte ingressou com Recurso Voluntário requerendo a reforma do julgado.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Márcio Robson Costa, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os pressupostos e requisitos de admissibilidade.

Trata o presente processo dos Autos de Infração de PIS/Pasep e Cofins, relativos à modalidade não cumulativa dos períodos de apuração de janeiro de 2010 a dezembro de 2011, lavrados em 11/07/2014, pela Delegacia da Receita Federal em Limeira -SP, no montante de **R\$ 6.869.138,94**, calculado até julho de 2014, sendo - **Cofins**, com o crédito tributário no valor total de **R\$ 5.643.833,04**, e o **PIS/PASEP**, com o crédito tributário no valor total de **R\$ 1.225.305,90**.

Conforme já relatado, a Delegacia Regional de Julgamento deu procedência parcial à Impugnação apresentada pelo contribuinte. Sendo assim, considerando o que foi objeto de Recurso Voluntário, irei tratar da matéria dos créditos extemporâneos.

Créditos Extemporâneos

Houve glosa sobre os créditos extemporâneos nos seguintes itens:

- (a) CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS – DESPESAS DE ARMAZENAGEM
- (b) CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS – INSUMOS
- (c) CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS – SOBRE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO

Para esses casos a fiscalização justificou a negativa nas seguintes palavras:

4.5 – Através dos documentos e/ou informações apresentadas pelo Sujeito Passivo, inclusive em esclarecimentos suplementares, constatei que houve apropriações registradas no DICON que foram justificadas como “créditos extemporâneos”, ou seja, valores referente à créditos de períodos de apuração anteriores, aproveitados posteriormente, nas situações que serão tratadas a seguir.

4.6 – Antes de tratar dos valores envolvidos nesta situação, é oportuno observar o tratamento a ser dado nos casos de créditos fora do prazo, iniciando pelo que dispõe os Parágrafos 1º e 4º dos Artigos 3º da Lei n.º 10.637 de 30/12/2002 e da Lei n.º 10.833 de 29/12/2003.

(...)

4.7 – Feitos os esclarecimentos acima, passo a analisar os casos de aproveitamento de créditos extemporâneos efetuados pelo Sujeito Passivo.

Fl. 8 da Resolução n.º 3201-003.126 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10865.721403/2014-83

4.8 – Diferentemente do que foi exposto no item 4.6 acima e seus subitens, o Sujeito Passivo, nos casos demonstrados na documentação apresentada, os créditos foram apurados e aproveitados (simultaneamente) em período posterior, onde a base de cálculo de período anterior foi somada à base de cálculo do período atual e sobre o montante se aplicou o percentual correspondente às contribuições, determinando o valor do crédito, procedimento este que contraria o que determina a legislação e prejudica a análise das informações específicas de cada período de apuração, inclusive quanto a aplicação do rateio mencionado anteriormente; ratifico então o entendimento de que o crédito deve ser apurado em cada período de apuração (mês/ano), o aproveitamento do crédito remanescente é que pode ser efetuado posteriormente.

E por fim, ressaltou ainda a fiscalização que as glosas foram efetuadas em razão da forma de apuração e não da possibilidade de crédito sobre a rubrica em si, vejamos:

(d) CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS – OUTRAS CONSIDERAÇÕES

4.13 – Quanto aos créditos extemporâneos aproveitados pelo Sujeito Passivo, da forma como foi realizada, detalhados nos itens **4.10**, **4.11** e **4.12** acima, observo que a análise ficou restrita à forma utilizada, uma vez que esta esteve em desacordo com a legislação, motivo suficiente para sua exclusão da base de cálculo dos créditos, **considerarei desnecessário estender a análise a outros fatores.**

O contribuinte, ao apresentar seu Recurso Voluntário, fundamentou ser admissível a forma de aproveitamento dos créditos, conforme destaque abaixo na parte que nos interessa:

RV: 39. Deste modo, diverso do que entendeu a D. Fiscalização e referendou a C. Turma Julgadora, ao afirmar que "o momento em que o contribuinte pode utilizar o crédito para desconto da contribuição devida ou para pedido de ressarcimento ou restituição ou declaração de compensação deve ser entendido como a data de aquisição" ("data de emissão dos documentos fiscais"), o procedimento adotado pela Recorrente, que **incluiu seus créditos na DACON, sem retificação das declarações quanto ao passado, mas aproveitou seu direito creditório pelo respectivo valor nominal, ou seja, sem atualização, é perfeitamente admissível pela norma legal**, não havendo que se falar em exclusão dos valores aproveitados.

40. Além de amparado na lei, o critério de aproveitamento do crédito adotado pela Recorrente está em perfeita sintonia com a jurisprudência desse E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais — CARF, consoante se observa das Ementas abaixo transcritas:

(...)

41. Acrescente-se que eventuais imprecisões verificadas nas declarações do contribuinte ou a questionada ausência de retificação das DACON's de cada período de apuração relacionado ao crédito extemporâneo aproveitado pela Recorrente, **não podem impedir, diante da incontestável comprovação da origem, liquidez e certeza do direito creditório, o cancelamento do Auto de Infração, prejudicar sua defesa ou mesmo provocar o não reconhecimento de crédito legítimo e, por decorrência, de seu aproveitamento, que, de fato e de direito, foi regularmente promovido para fim de apuração e recolhimento da contribuição ao PIS e da COFINS.**

42. Neste ponto, para evidenciar o equívoco cometido pela C. Turma Julgadora, que, repita-se, entendeu que somente poderia ser admitida a apuração extemporânea de créditos, "mediante recomposição da escrituração fiscal", novamente oportuna é a citação ao entendimento manifestado por esse **E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais — CARF, no sentido de que o direito à compensação/restituição/aproveitamento de crédito não pode ser limitado pela não**

Fl. 9 da Resolução n.º 3201-003.126 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10865.721403/2014-83

retificação de obrigações formais, materializado nas Ementas a seguir reproduzidas:

4.10.2 – O procedimento adotado pelo Sujeito Passivo, quanto à forma de aproveitamento do crédito de períodos anteriores está em desacordo com o que foi exposto acima (itens 4.5 a 4.8), tais valores serão excluídos daquele montante e as respectivas contribuições serão incluídas em Auto de Infração para efeito de lançamento.

4.10.3 – Ao final, tais valores irão compor demonstrativo dos valores formadores da base de cálculo das contribuições, objeto do presente Auto de infração e serão identificados pela descrição “**Motivo 4**”.

4.11.2 – O procedimento adotado pelo Sujeito Passivo, quanto à forma de aproveitamento do crédito de períodos anteriores está em desacordo com o que foi exposto acima (itens 4.5 a 4.8), tais valores serão excluídos daquele montante e as respectivas contribuições serão incluídas em Auto de Infração para efeito de lançamento.

4.11.3 – Ao final, tais valores irão compor demonstrativo dos valores formadores da base de cálculo das contribuições, objeto do presente Auto de infração e serão identificados pela descrição “**Motivo 5**”.

Conforme se pode notar, especialmente no item 4.13 do relatório fiscal, as glosas se deram exclusivamente em razão da forma utilizada para aproveitamento do crédito, e nesse mesmo caminho foi o julgamento da DRJ, que merece os seguintes destaques:

(...)

Dessa forma, o momento em que o contribuinte pode utilizar o crédito para desconto da contribuição devida ou para pedido de ressarcimento ou restituição ou declaração de compensação deve ser entendido como a data de aquisição, quando ocorre a transmissão do direito de propriedade dos bens ou a contratação do serviço prestado. Assim, considera-se a data de emissão dos documentos fiscais como sendo a data de aquisição do bem ou serviço de que trata a legislação de regência.

E uma vez apurado e demonstrado o direito creditório, e não aproveitado em determinado mês, a legislação das contribuições admite o creditamento extemporâneo nos dizeres do § 4º do art. 3º dos diplomas legais mencionados. Tal dispositivo, no entanto, não quer afirmar que as despesas e gastos ocorridos em outros períodos possam ser trazidos para compor a base de cálculo de créditos apurados em períodos posteriores, mas na verdade que créditos já oportunamente apurados e não descontados da contribuição devida no correspondente mês de apuração, possam ser aproveitados nas contribuições devidas nos meses subsequentes.

(...)

Em conclusão deve-se entender que a apuração extemporânea de créditos somente poderia ser admitida mediante recomposição da escrituração fiscal, devendo prevalecer as glosas e lançamentos efetuado pela fiscalização.

Diante da situação fática ora exposta e dos argumentos das partes, entendo por acompanhar o entendimento que já vem sendo adotado pela maioria deste colegiado, em questões análogas, que a Receita Federal autua o contribuinte que se utiliza de créditos do PIS e da COFINS de forma extemporânea, sem, contudo, realizar as devidas retificações em suas declarações.

Fl. 10 da Resolução n.º 3201-003.126 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10865.721403/2014-83

Nesse sentido trago importante precedente desta turma, em uma outra formação do que a atual, do ilustre Conselheiro Marcelo Giovani Vieira, no acórdão n.º **3201003.398**, que permitiu o aproveitamento de créditos extemporâneos, para contextualizar o presente voto, conforme segue:

"1 – Direito de aproveitamento de créditos extemporâneos As leis que tratam do ressarcimento/compensação de Pis e Cofins sempre se referem ao saldo credor acumulado no trimestre, por exemplo, art. 5º, §2º da Lei 10.637/20021 e art. 6º, §2º da Lei 10.833/20032, além do caput do art. 16 da Lei 11.116/20053.

No entanto, não há, nesses dispositivos, qualquer vedação a que créditos extemporâneos, não utilizados no período de competência, possam ser apropriados em período posterior, compondo o saldo credor desse trimestre posterior. Com efeito, o §4º do artigo 3º das Leis 10/637/2002 e 10.833/20034 permite essa compreensão. Na expressão do §4º, não há limitação de trimestre.

O que se entende dessa legislação é que o pedido de ressarcimento deve ser trimestral, o que veda o pedido mensal ou anual. Mas nada impede que, num determinado trimestre, seja apropriado crédito de período anterior não aproveitado. Tal circunstância não

causa nenhum prejuízo à Fazenda, posto que não há atualização financeira do crédito aproveitado tardiamente.

Para além das vedações materiais do crédito – sua natureza legal para fins de direito de creditamento e respectivas comprovações as vedações procedimentais para o crédito extemporâneo, são de que não sejam aproveitados em duplicidade, o que deve ser foco do trabalho fiscal, que se respeitem o prazo prescricional, e sejam formulados em PER/DCOMP.

Observo que nem mesmo as instruções normativas da Receita Federal expressam a exigência de que o crédito extemporâneo deva ser objeto de PER/DCOMP do próprio período de competência. O comando do §9º da IN 600/2005, já transcrito, é de que o pedido se vincule ao saldo do trimestre, não vedando que o saldo do trimestre contenha créditos anteriores ao trimestre, não registrados por equívoco.

O que vejo, nas exigências normativas, são de que o pedido seja trimestral, como é formatado o próprio programa gerador do PER/DCOMP.

Portanto, afasto as glosas que tenham como único fundamento a extemporaneidade de aproveitamento.

No mesmo sentido, cito precedentes do Carf: 3302002.674, 3403001.935, 3401001.577, e 9303004.562."

Nessa esteira, a questão subsequente que se impõe é, caso seja permitido que o contribuinte se credite na forma extemporânea tal como realizou, se as rubricas que se pretende creditar são passíveis de crédito, sendo elas:

4.1) Créditos Extemporâneos. Despesas de Armazenagem. Diz que na rubrica de *Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda* (linhas 07 das Fichas 06A e 16A), dos períodos de apuração de 06 e 08/2010, a interessada, consoante esclarecimentos apresentados durante o procedimento fiscal, efetivou a apropriação indevida de créditos extemporâneos relativos a **Despesas de Armazenagem, Capatazia e Frete na Exportação** dos anos de 2005 a 2009 e dos meses de janeiro a março de 2010. Aduz que essas glosas constam do demonstrativo resumo das bases de cálculo (objetos do lançamento) com a **motivo "4"**.

Fl. 11 da Resolução n.º 3201-003.126 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10865.721403/2014-83

4.2) Créditos Extemporâneos. Insumos. Alega que na rubrica de *Bens Utilizados como Insumos* (linhas 02 das Fichas 06A e 16A), dos períodos de apuração de 08/2010 e 07/2011, a interessada efetivou, conforme esclarecimentos prestados, a apropriação indevida de créditos extemporâneos. Relativamente ao primeiro período, de **créditos de combustíveis dos anos de 2005 a 2009** e, quanto ao segundo, de **créditos de aquisições efetuadas da empresa BMD Indústria Comércio, dos períodos de 03/10 a 05/2011, e da empresa Serralheria Dias Ltda., dos períodos de apuração de 02/2010 a 05/2011**. Informa que essas glosas foram classificadas, no demonstrativo resumo das bases de cálculo (objetos do lançamento), com a **motivo “5”**.

4.3) Créditos Extemporâneos. Bens do Ativo Imobilizado. Argumenta que na rubrica de *Depreciação sobre Bens do Ativo Imobilizado – com base no valor de aquisição ou construção* (linhas 10 das Fichas 06A e 16A), do período de apuração de 08/2010, a interessada, consoante esclarecimentos apresentados durante o procedimento fiscal, efetivou a apropriação indevida de créditos extemporâneos dos anos de 2005 a 2009 e dos meses de janeiro a julho de 2010. Relata que essas glosas constam classificadas no demonstrativo resumo das bases de cálculo (objetos do lançamento) com a **motivo “6”**.

Concluo, portanto, pela possibilidade do crédito lançado de forma extemporânea. Porém a análise sobre as rubricas que dão direito ao crédito, conforme disposição legal, vai depender da análise das provas acerca das despesas que se pretende creditar. Em especial aos documentos relacionados às glosas pelos motivos 4,5 e 6, que no E-processo foram apresentados por planilhas não pagináveis.

Dessa forma, é de se propor o retorno dos autos à Unidade Preparadora para que a autoridade fiscal proceda à análise do pedido creditório, com base nos documentos que constam dos autos e demais que entender necessários, solicitando-os do contribuinte, mediante intimação regular, e, ao final, apure a possibilidade do crédito observando e elabore parecer conclusivo acerca das glosas sobre os créditos extemporâneos, conforme acima destacados.

Dispositivo

1. Considerar as disposições legais do art. 3º das leis n.ºs 10.833/2003 e 10.637/2002, as provas apresentadas e a orientação firmada pelo STJ no julgamento do REsp 1.221.170, acerca dos critérios de definição de insumo para fins de apuração do PIS e da COFINS não cumulativos e, especialmente a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e o Parecer COSIT no. 5/2018, solicita-se à Autoridade Administrativa a devida verificação, dentre as despesas glosadas a título de créditos extemporâneos, quais são passíveis de crédito, apresentando a competente justificativa;

2. Intime o contribuinte para que no prazo de 30 (trinta) dias, prorrogável por igual período, apresente os documentos e esclarecimentos que a autoridade fiscal entender necessários à análise;

3. Proceda à análise do pedido, com base nos elementos apresentados pelo Contribuinte, laudos e outras informações disponíveis ou coletadas pela autoridade fiscal, assim elaborar parecer minucioso e fundamentado quanto ao direito pleiteado, ou seja, quais os itens glosados, informando se enquadra ou não na hipótese do conceito conforme item “1”, devidamente justificado;

Fl. 12 da Resolução n.º 3201-003.126 - 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10865.721403/2014-83

4. Dê-se o prazo legal de 30 (trinta) dias para o cumprimento inicial da diligência, prorrogável pelo mesmo prazo em um único período, nos termos do art. 35, parágrafo único, do Decreto n.º 7.574/11.

5. A recorrente, por sua vez, deverá ser novamente intimada do conteúdo relatório final da autoridade fiscal para manifestar-se no prazo de 30 (trinta) dias, antes da devolução do processo para julgamento a esta Turma.

É o meu entendimento.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa