



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.958346/2018-21
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-011.243 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de novembro de 2023
Recorrente LOUIS DREYFUS COMPANY BRASIL S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/04/2018 a 30/06/2018

CRÉDITO. LOCAÇÃO DE GUINCHO, EMPILHADEIRA E CAMINHÃO MUNCK. CONCEITO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS X CONCEITO DE VEÍCULO.

Os veículos que não autorizam o creditamento são aqueles cuja função precípua é o simples deslocamento de pessoas, o transporte destas de um local para outro. A função principal de guinchos, empilhadeiras e caminhões tipo Munck é o deslocamento/movimentação de materiais cujo peso torna inviável o seu transporte pela força humana, e não o mero deslocamento de pessoas, o que lhes caracteriza como equipamentos, e não como veículos.

EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA. VEDAÇÃO AO CREDITAMENTO.

Nos termos do art. 6º, § 4º, da Lei nº 10.833/2003, o direito de utilizar crédito não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim específico de exportação, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação. Essa vedação alcança todos as espécies de crédito, e não apenas aqueles diretamente relacionados às mercadorias adquiridas para revenda ao exterior.

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. CASUÍSTICA.

Nos termos da decisão do STJ no REsp nº 1.221.170/PR, o conceito de insumo deverá ser analisado casuisticamente, dependendo do tipo de processo produtivo ou da espécie de serviço prestado.

O frete de produtos acabados entre estabelecimentos, regra geral, não possibilita o creditamento, uma vez que já se encontra encerrado o processo produtivo, não havendo que se falar em insumo.

No caso de empresas comerciais exportadores, entretanto, tal dispêndio se mostra essencial e relevante à atividade realizada pelo contribuinte, que envolve a movimentação e armazenagem (logística) das mercadorias adquiridas, unitização de cargas, etc.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CRÉDITO EXTEMPORÂNEO.

O aproveitamento de créditos extemporâneos não está condicionado à apresentação dos Dacon e DCTF retificadores dos respectivos trimestres, sendo necessário apenas que o contribuinte faça prova de que os créditos não foram utilizados em duplicidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário da seguinte forma: (i) por unanimidade de votos, para reverter a glosa de créditos relacionados (i.1) ao aluguel de guinchos, e (i.2) à locação de empilhadeira, locação de Munck (caminhão), locação de guincho, locação de cilindros de gás e serviços de retirada de entulho, desde que as notas fiscais comprobatórias destas despesas não tenham sido utilizadas em duplicidade em outras “rubricas” de crédito. Os Conselheiros Alexandre Freitas Costa, Renata da Silveira Bilhim, João José Schini Norbiato (Suplente Convocado), Marina Righi Rodrigues Lara, Cynthia Elena de Campos e Pedro Sousa Bispo acompanharam o relator pelas conclusões com relação ao Item VI.1 do voto (CRÉDITOS DECORRENTES DE FRETES NO TRANSPORTE DE MERCADORIAS ADQUIRIDAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO), por entenderem que há vedação expressa em lei para tomada de tais créditos. Os Conselheiros Alexandre Freitas Costa, Renata da Silveira Bilhim, Marina Righi Rodrigues Lara, Cynthia Elena de Campos e Pedro Sousa Bispo igualmente acompanharam o relator pelas conclusões com relação ao Item VIII do voto (APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO EXTEMPORÂNEO), por entenderem pela possibilidade de aproveitamento de tais créditos independente de retificação das declarações, caso comprovada pela Contribuinte a não utilização em duplicidade; e (ii) por maioria de votos, para reverter a glosa de créditos relacionados aos fretes na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa, até o limite do crédito comprovado pelas notas fiscais. Vencidos os Conselheiros Jorge Luís Cabral, João José Schini Norbiato (Suplente Convocado) e Pedro Sousa Bispo, que negavam provimento quanto a este item.

(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, Renata da Silveira Bilhim, João José Schini Norbiato (suplente convocado), Marina Righi Rodrigues Lara, Cynthia Elena de Campos e Pedro Sousa Bispo (Presidente).

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto parcialmente o Relatório da DRJ – São Paulo (DRJ-SPO):

1. Trata o processo da análise do Pedido de Ressarcimento nº 27396.41290.260718.1.1.19-0003, referente a créditos na apuração não cumulativa da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) do 2º trimestre de 2018 no valor de R\$ 55.778.011,24 (fls. 2/17).

DESPACHO DECISÓRIO

2. Por meio do Despacho Decisório de fls. 190/232 a DRF de origem deferiu parcialmente o pedido de ressarcimento, e homologou a compensação vinculada, até o limite do direito creditório deferido. No Despacho Decisório a fiscalização aborda a legislação de regência e as glosas efetuadas. Do documento extraem-se os seguintes trechos:

Aluguéis de Máquinas e Equipamentos

18. As leis autorizaram o creditamento de aluguéis de máquinas e equipamentos desde que efetuados de pessoa jurídica, conforme art. 3º, inciso IV das Leis nº 10.833/2003 e nº 10.637/2002. As máquinas podem ser utilizadas em atividades da empresa não necessariamente relacionadas ao processo de industrialização.

19. Para analisarmos a base de cálculo de despesas de aluguéis de máquinas e equipamentos, solicitamos à empresa memorial descritivo de todas as operações que compuseram a base de cálculo desta rubrica.

20. A seguir ponderações sobre os créditos apropriados pelo contribuinte.

Itens não correspondentes a aluguéis de máquinas e equipamentos

21. No memorial de cálculo entregue para esta rubrica, o contribuinte elencou itens que não correspondem a aluguéis de máquinas e equipamentos, tais como: locação de guincho, limpeza de vias, serviço de lubrificação, serviços de transporte, serviços portuários, serviço de consultoria jurídica.

22. No que tange à locação de guinchos, para efeitos tributários, guinchos são considerados veículos e, portanto, deve ser dado a aqueles o mesmo tratamento dados a estes.

23. O tratamento de veículos na legislação é comumente enunciado destacadamente, separados da nomenclatura de máquinas ou equipamentos.

24. Assim, ainda que pelo senso comum possa se argumentar em contrário — que o veículo é máquina e equipamento —, para fins de aplicação dos arts. 3º, IV, das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, não se pode considerar o veículo como abarcado por tais dispositivos.

25. Além disso, a descrição de alguns itens estava incompleta e/ou confusa.

26. Estes itens foram retirados da base de cálculo apurada para a rubrica.

Conclusão

27. Após as glosas relatadas, elaboramos o arquivo "Aluguel de máquinas e equipamentos" com o demonstrativo da base de cálculo considerada, as glosas realizadas e as respectivas justificativas (anexo da fl. 108).

(...)

Aluguéis de prédios

29. De acordo com o art. 3º, IV das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, a pessoa jurídica pode apurar crédito sobre o valor do aluguel de prédios pagos à pessoa jurídica.

30. Para analisarmos a base de cálculo de despesas de aluguel de prédios, solicitamos à empresa memorial descritivo de todas as operações que compuseram a base de cálculo desta rubrica.

31. A seguir ponderações sobre os créditos apropriados pelo contribuinte.

Itens não correspondentes a aluguéis de prédios

32. No memorial de cálculo entregue para esta rubrica, o contribuinte elencou itens que não correspondem a aluguéis de prédios, tais como: locação de empilhadeira, pagamento de condomínio, locação de Munck (caminhão), locação de guincho, retirada de entulho, locação de Cilindros de Gás.

33. Estes itens foram retirados da base de cálculo apurada para a rubrica.

Conclusão

34. Após as glosas relatadas, elaboramos o arquivo "Aluguel de prédios" com o demonstrativo da base de cálculo considerada, as glosas realizadas e as respectivas justificativas (anexo da fl. 109).

(...)

Aquisição de bens para revenda

36. De acordo com o artigo 3º, inciso I, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, o contribuinte pode descontar créditos de PIS e COFINS sobre as aquisições de bens adquiridos para revenda:

(...)

37. Para analisarmos a base de cálculo de despesas de aquisição de bens para revenda, solicitamos à empresa memorial descritivo de todas as operações que compuseram a base de cálculo desta rubrica.

38. A seguir ponderações sobre os créditos apropriados pelo contribuinte.

Aquisições não sujeita ao pagamento de Contribuições

39. A maior parte das aquisições corresponde a compras de pluma de algodão e milho efetuadas majoritariamente de cooperativas.

40. As cooperativas dispõem de permissão legal para excluir de sua base de cálculo os valores repassados a seus cooperados, nos termos do inciso I do art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001:

(...)

41. Já o inciso II do §2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002 e da Lei nº 10.833, de 2003, veda o direito a crédito do valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao

pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção e, neste caso, desde que o produto revendido ou o produto ou serviço que utilize tais insumos sejam tributados pelo PIS (...):

(...)

42. Logo, conclui-se que devem ser glosados os créditos apurados pelo contribuinte, relativos às aquisições de cooperativas que tenham realizado a exclusão dos valores da sua base de cálculo, consoante previsão legal.

43. Foram efetuadas consultas aos arquivos da EFD - Contribuições das cooperativas mencionadas no memorial de cálculo elaborado pelo Contribuinte, onde foram verificadas as receitas informadas, a base de cálculo apurada pela cooperativa e eventuais pagamentos.

44. Além disso, consultou-se o DW ARRECADAÇÃO para verificação de recolhimentos efetivamente realizados.

45. Parte das cooperativas efetivamente excluem da base de cálculo os valores repassados aos associados e que por consequência apresentavam base de cálculo para PIS e COFINS zerada ou praticamente zerada.

46. De tal modo foram glosadas tais aquisições.

Diferença entre o valor declarado em SPED CONTRIBUIÇÕES e o valor justificado

47. Em SPED CONTRIBUIÇÕES, a empresa alegou certa base de cálculo para crédito de aquisições de bens para revenda. Contudo, quando intimada a justificar esta base de cálculo, a empresa apresentou esclarecimentos para valores inferiores aos declarados.

48. Os valores declarados que excedem os justificados foram glosados da base de cálculo do crédito.

Crédito presumido - créditos 106, 206, 306

49. O Contribuinte escriturou valores nos créditos 106, 206 e 306, referentes ao crédito presumido, juntamente à natureza de base de cálculo de Aquisições de Bens para Revenda.

50. No entanto, não é possível a obtenção de crédito presumido sobre bens adquiridos para revenda, sendo este crédito relativo à produção de mercadorias de origem animal ou vegetal, consoante art. 8º da Lei nº 10.925/2004:

(...)

51. Desta forma, foram glosados os valores escriturados nos créditos 106, 206 e 306 referentes à rubrica Aquisição de Bens para Revenda.

Conclusão

52. Após as glosas relatadas, elaboramos o arquivo "Aquisição de bens para revenda" com o demonstrativo da base de cálculo considerada, as glosas realizadas e as respectivas justificativas (anexo da fl. 110).

53. A nova base de cálculo a ser considerada é a seguinte:

Competência	Base de cálculo SPED CONTRIBUIÇÕES	Base de Cálculo apurada	Glosa após análise
01/2018	R\$98.662.712,43	R\$45.493.815,73	R\$53.168.896,70

Competência	Base de cálculo SPED CONTRIBUIÇÕES	Base de Cálculo apurada	Glosa após análise
02/2018	R\$68.924.632,19	R\$ 14.602.501,64	R\$54.322.130,55
03/2018	R\$76.495.522,23	R\$ 13.022.260,48	R\$63.473.261,75
04/2018	R\$54.462.078,55	R\$ 16.636.156,15	R\$37.825.922,40
05/2018	R\$49.815.499,20	R\$ 35.876.217,79	R\$13.939.281,41
06/2018	R\$85.494.516,29	R\$ 37.716.472,78	R\$47.778.043,51

Aquisição de bens utilizados como insumo

(...)

56. Após controvérsias no contencioso administrativo e judicial, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) firmou entendimento no sentido de que "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" (RE No 1.221.170 - PR, Rei. Min. Napoleão Nunes Maia Filho).

57. Neste sentido, ampliou-se o conceito de insumos previamente utilizado, o qual passou a abarcar, dentre outros, água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

58. A análise dos bens utilizados como insumos foi feita à luz da consolidação jurisprudencial recente.

59. Para analisarmos a base de cálculo de despesas de aquisição de bens utilizados como insumos, solicitamos à empresa memorial descritivo de todas as operações que compuseram a base de cálculo desta rubrica.

60. A seguir ponderações sobre os créditos apropriados pelo contribuinte.

Crédito Extemporâneo

61. O interessado apurou crédito sobre diversas operações ocorridas em meses anteriores ao período do crédito, o que não encontra respaldo na legislação. Sobre a apuração extemporânea de créditos, é essencial lembrar as normas contidas no § 1º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002, e nº 10.833/2003, in verbis:

(...)

62. Nota-se que as normas supra determinam que os créditos sejam calculados com base nas operações ocorridas no mês, sem pairar dúvida ao eleger o regime de competência como aquele aplicável à apuração de créditos da não-cumulatividade.

63. Sobre essa questão, salienta-se a norma contida no art. 16 da Lei nº 11.116/2005, c/c o entendimento previsto no inciso I do § 2º do art. 32 da IN RFB nº 1.300/2012, abaixo transcritos, que determinam que cada pedido de ressarcimento se refira a um único trimestre-calendário.

(...)

64. Dessa forma as operações anteriores a 01/01/2018 foram excluídas da base de cálculo do crédito.

Crédito presumido – créditos 106, 206, 306

65. Em consonância com a legislação (já citado art. 8º da Lei nº 10.925/2004), o contribuinte possui direito de apurar crédito presumido referente às aquisições de milho, caroço de algodão, amendoim e quirera de arroz.

66. Para que haja o direito à apuração do crédito presumido, conforme o art. 8º da Lei nº 10.925/2004, as aquisições devem se enquadrar como insumos pelo adquirente, desse modo, as compras com o objetivo de comercialização não geram direito ao crédito presumido.

67. Referente ao caroço de algodão, a empresa apresentou as planilhas com todas as aquisições que geraram o crédito presumido apropriado. No entanto, como já citado anteriormente, a lei permite que apenas as compras de itens utilizados como insumo possam gerar crédito presumido, sendo vedada a sua apuração no caso de aquisições para simples comercialização.

68. No caso em tela, ocorre a industrialização do caroço de algodão para produção de farelo de algodão, óleo de algodão dentre outros produtos, como pode se verificar pela descrição do processo produtivo efetuada pelo contribuinte e confirmada pelas notas fiscais de saída.

69. No entanto, parte das aquisições de pessoa física foi efetuada com finalidade de comercialização, sendo glosadas as notas fiscais correspondentes nos meses em que as aquisições ocorreram.

70. Referente ao milho, amendoim e demais insumos, não foram encontradas irregularidades nos memoriais e cálculo apresentados, portanto foi mantido o valor apresentado pelo Contribuinte.

Conclusão

71. Para a análise das glosas referentes ao crédito presumido de caroço de algodão, elaboramos o arquivo "Crédito Presumido - Algodão" com o demonstrativo da base de cálculo considerada, as glosas realizadas e as respectivas justificativas (anexo da fl. 111).

72. Já para a análise das demais glosas, Após as glosas relatadas, o arquivo "Aquisições de bens utilizados como insumos" com o demonstrativo da base de cálculo considerada, as glosas realizadas e as respectivas justificativas (anexo da fl. 112).

(...)

Aquisição de serviços utilizados como insumo

74. O legislador permitiu o creditamento de aquisições de serviços utilizados tanto na produção ou fabricação de insumos quanto na prestação de serviços e enquadrando ambas as hipóteses no inciso II, do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

75. O mesmo conceito de insumos já observado para os bens adquiridos será trazido à análise dos serviços. Assim, será observada a essencialidade e a relevância do serviço no processo produtivo da empresa.

76. Portanto, em que pese o serviço ser importante no que concerne às atividades da empresa, não há como reconhecer créditos referentes a serviços que não sejam empregados diretamente na industrialização de produtos.

77. Para analisarmos a base de cálculo de despesas de aquisição de serviços utilizados como insumos, solicitamos à empresa memorial descritivo de todas as operações que compuseram a base de cálculo desta rubrica.

78. A seguir ponderações sobre os créditos apropriados pelo contribuinte.

Serviços não enquadrados como insumo

79. Consoante os memoriais de cálculo apresentados foram glosados diversos serviços que, mesmo com amplitude jurisprudencial trazida à análise, não podem ser considerados insumos.

80. São eles: SERVIÇOS DE INFORMÁTICA, SERVIÇOS DE CASTER, SERVIÇO DE COLETA, RESTAURAÇÃO E RECONDICIONAMENTO, REFLORESTAMENTO, RECAUCHUTAGEM E REGENERAÇÃO GLOSAR - LIMPEZA DE VIAS, JARDINAGEM, LOCAÇÃO, INSTRUÇÃO TREINAMENTO, INSTALAÇÃO MONTAGEM APARELHOS E MÁQUINAS, EMPREITADA. ELABORAÇÃO PLANO DIRETOR, CONSULTORIA JURÍDICA, CORRETAGEM.

81. As características de tais serviços não se relacionam com relevância ao processo produtivo, não podendo compor a base de cálculo do crédito.

82. Tais itens foram excluídos da base de cálculo do crédito.

Descrição Genérica

83. O contribuinte incluiu na base de cálculo do crédito diversas aquisições com descrição genérica de serviços, por exemplo "OUTRA ENT N ESP".

84. Essa descrição não nos permite determinar o serviço adquirido e se essa operação configura a aquisição de um insumo.

85. Assim, essas operações foram glosadas da base de cálculo do crédito.

Crédito Extemporâneo

86. O interessado apurou crédito sobre diversas operações ocorridas em meses anteriores ao período do crédito, o que não encontra respaldo na legislação, conforme já observado neste relatório.

87. Assim, essas operações foram glosadas da base de cálculo do crédito.

Fretes

88. Na compra de bens, o serviço de frete, quando pago pelo adquirente, consoante boa técnica contábil, integra o custo de aquisição desses bens, o que está consagrado no art. 289, § 1º, do RIR/1999 ("o custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte").

89. Assim, poderá o valor do frete compor a base de cálculo dos créditos a serem descontados do PIS e da Cofins não-cumulativos.

90. Contudo, em alguns casos a legislação veta o creditamento, conforme observado nos casos abaixo relacionados.

91. FRETE NA COMPRA PARA EXPORTAÇÃO: As exportações de mercadorias adquiridas com fim específico de exportação não podem compor as receitas de exportação para fins de cálculo dos índices de rateio, uma vez que não geram direito ao crédito da contribuição ao PIS/Pasep e à COFINS, conforme §4º do art. 6º da lei nº 10.833/2003 ("§ 4º O direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput. ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação").

92. Desta forma, foram glosados os valores de frete relacionados à descrição "Compra para fim de exportação", devido ao fato de tais fretes estarem vinculados a mercadorias que são adquiridas com fim específico de exportação, para as quais não é possível o creditamento, por vedação legal.

93. FRETE NA TRANSFERÊNCIA PARA EXPORTAÇÃO: o Contribuinte relacionou diversos itens como sendo de "frete na transferência para exportação".

94. Ainda que o que se observe aqui seja frete na operação de venda, a rubrica correta para a escrituração não seria a de serviço adquirido como insumo, analisada mais para frente e, ainda, comprovando-se que o ônus de tal frete foi suportado pelo vendedor.

95. Portanto, com base na argumentação acima, foram glosados integralmente os valores relativos aos fretes na transferência para exportação.

96. "SERVICO AQUISICAO FRETE CONSUMO/COMERCI": o Contribuinte descreveu diversas das operações como sendo aquisição de frete "consumo/comercialização".

97. Neste caso, não ficou especificado o tipo de operação, bem como se tal frete pode ser considerado efetivamente insumo.

98. Por este motivo, foram glosados integralmente tais créditos.

99. FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS: as despesas efetuadas com fretes contratados para o transporte de produtos acabados ou em elaboração entre estabelecimentos industriais e destes para os estabelecimentos comerciais da mesma pessoa jurídica não geram direito à apuração de créditos, por não integrarem o conceito de insumo e nem se referirem à operação de venda de mercadorias.

100. De um lado, o art. 3º, inciso IX, e art. 15, inciso II, da Lei nº 10.833/2003, dispõem no sentido de que o frete na operação de venda, desde que suportado pelo vendedor, pode ser descontado dos valores da Contribuição para o PIS e da Cofins apuradas de forma não-cumulativa. De outro, os insumos utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda podem gerar créditos a serem descontados daquelas contribuições, conforme art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002, e art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003.

101. Tais disposições, entretanto, não agasalham os eventos descritos acima, dos fretes contratados para o transporte de produtos acabados ou em elaboração entre estabelecimentos industriais e destes para os estabelecimentos comerciais da mesma pessoa jurídica.

102. Nesse sentido, com base no CNPJ da origem e do destino do frete prestado, constante no memorial de cálculo entregue pela empres, glosamos as operações que constatamos tratarem-se de despesas de fretes entre estabelecimentos da própria empresa. Da mesma forma glosamos também as operações que constatamos tratarem-se de serviços de logística dentro das unidades industriais da empresa.

Conclusão

103. Após as glosas relatadas, elaboramos o arquivo “Aquisição de serviços adquiridos como insumos” com o demonstrativo da base de cálculo considerada (anexo da fl. 113). As glosas realizadas e as respectivas justificativas, devido ao alto volume, foram discriminadas em arquivo separado (anexo da fl. 114).

(...)

Armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda

105. A aquisição de serviço de frete destinado ao transporte de mercadoria vendida, cujo ônus for suportado pelo vendedor, confere o direito ao crédito do PIS e da COFINS, conforme dispõe o art. 3º, IX das Leis 10.637/02 e 10.833/03, in verbis:

(...)

106. O art. 15 da citada Lei nº 10.833/2003, tratou de estender o comando previsto no inciso IX às pessoas jurídicas enquadradas no regime de incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 2004 (a teor do art. 93, I da mesma lei).

107. Para analisarmos a base de cálculo de despesas de armazenagem de mercadoria e frete na venda, solicitamos à empresa memorial descritivo de todas as operações que compuseram a base de cálculo desta rubrica.

108. A seguir ponderações sobre os créditos apropriados pelo contribuinte.

Crédito Extemporâneo

109. O interessado apurou crédito sobre diversas operações ocorridas em meses anteriores ao período do crédito, o que não encontra respaldo na legislação, conforme já observado neste relatório.

110. Assim, essas operações foram glosadas da base de cálculo do crédito.

Locação de Veículos

111. No memorial de cálculo entregue, o Contribuinte elencou diversas despesas descritas como “LDC LOCACAO CAMINHAO COM OPERADOR”, “LDC LOCACAO CAMINHAO SEM OPERADOR”, “LDC LOCACAO CAMINHAO COMBINADO (HIDRO)”, “LDC LOCACAO CAMINHAO HIDROJATEAMENTO CO”, “LDC LOCAÇÃO CAMINHAO MUNK COM OPERADOR”, “LDC LOCACAO VEICULO LEVE COM CONDUTOR”, “LDC LOCACAO VEICULO LEVE SEM CONDUTOR”, “LDC VALE TRANSPORTE”, “SERVIÇO LOC VEICULO LEVE”, “SERVIÇO LOC VEICULO PESADO IND”.

112. O direito ao crédito para despesas de armazenagem de mercadoria e frete na venda não se aplica nos casos de aluguel de veículos.

113. Não há previsão legal para apuração de crédito sobre tais itens, de acordo com a Solução de Consulta nº 1 - Cosit, de 2 de janeiro de 2014, cuja ementa transcreve-se a seguir:

(...)

114. Da mesma forma, foram glosados os itens relativos a aluguéis de tratores e caminhões, que são considerados veículos, conforme o art. 2º da Lei nº 6.729/1979, transcrito a seguir:

(...)

115. Portanto, as despesas supracitadas foram glosadas da base de cálculo do crédito.

Despesa de frete sem nota fiscal de saída vinculada

116. O creditamento das despesas com frete nas operações de vendas encontra amparo na legislação, como já citado anteriormente.

117. No entanto, primordial a comprovação de que o ônus foi efetivamente suportado pelo Contribuinte.

118. Para que houvesse a determinação líquida e certa de que o frete tenha sido efetivamente realizado em uma operação de venda, e que seu ônus realmente tenha onerado o Contribuinte, foi pedido, no TIAF, a vinculação de cada despesa de frete com a correspondente nota fiscal de saída, remetente e destinatário da mercadoria.

119. Contudo, para algumas despesas o Contribuinte não fez a referida vinculação.

120. Portanto, tais despesas foram glosadas da base de cálculo do crédito.

Conclusão

121. Após as glosas relatadas, elaboramos o arquivo "Armazenagem e frete na venda" com o demonstrativo da base de cálculo considerada, as glosas realizadas e as respectivas justificativas (anexo da fl. 115).

(...)

Devoluções de vendas

(...)

Crédito Extemporâneo

126. O interessado apurou crédito sobre diversas operações ocorridas em meses anteriores ao período do crédito, o que não encontra respaldo na legislação, conforme já observado neste relatório.

127. Assim, essas operações foram glosadas da base de cálculo do crédito.

Conclusão

128. Após as glosas relatadas, elaboramos o arquivo "Devoluções de Vendas" com o demonstrativo da base de cálculo considerada, as glosas realizadas e as respectivas justificativas (anexo da fl. 116).

Despesas de energia elétrica e energia térmica

(...)

Diferença entre o valor declarado em SPED CONTRIBUIÇÕES e o valor justificado

133. No SPED CONTRIBUIÇÕES, a empresa alegou certa base de cálculo para crédito de despesas de energia elétrica.

134. Contudo, quando intimada a justificar esta base de cálculo, a empresa apresentou esclarecimentos para valores inferiores ao declarados.

135. Os valores declarados que excedem os justificados foram glosados da base de cálculo do crédito

Crédito Extemporâneo

136. O interessado apurou crédito sobre diversas operações ocorridas em meses anteriores ao período do crédito, o que não encontra respaldo na legislação, conforme já observado neste relatório.

137. Assim, essas operações foram glosadas da base de cálculo do crédito.

Conclusão

138. Após as glosas relatadas, elaboramos o arquivo "Despesas de Energia Elétrica" com o demonstrativo da base de cálculo considerada, as glosas realizadas e as respectivas justificativas (anexo da fl. 117).

Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (crédito com base no valor de aquisição)

140. De acordo com o inciso VI do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, só geram direito a crédito da Contribuição para o PIS e da Cofins não cumulativos os bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou aqueles utilizados na produção de bens destinados à venda, como segue (grifos nossos):

(...)

141. Ou seja, premente salientar que para serem passíveis de creditamento nesta rubrica os bens devam ser classificáveis no ativo imobilizado.

142. Segundo o art. 179, IV da Lei 6.404/76, os bens destinados à manutenção das atividades da empresa, ou exercidos com esta finalidade, devem ser lançados na conta do ativo imobilizado:

(...)

143. Isto significa, de acordo com o citado dispositivo, que na conta de imobilizados são incluídos todos os bens de permanência duradoura, destinados ao funcionamento normal da sociedade e do seu empreendimento.

144. O Comitê de Pronunciamentos Contábeis, por sua vez, editou o Pronunciamento CPC 27, atualmente em vigor, que assim dispõe:

“Ativo imobilizado é o item tangível que:

(a) é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos; e

(b) se espera utilizar por mais de um período.

Correspondem aos direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da entidade ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram a ela os benefícios, os riscos e o controle desses bens.”

145. O art. 15 do Decreto-Lei 1.598/1977 (recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com status de lei ordinária), com redação dada pela Lei 12.973/2014, fornece adicional elemento para que um bem possa ser reconhecido como imobilizado e, inerentemente, sofrer depreciação:

“Art. 15. O custo de aquisição de bens do ativo não circulante imobilizado e intangível não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a R\$ 1.200,00 (mil e duzentos reais) ou prazo de vida útil não superior a 1 (um) ano. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)”

146. Logo, segundo a legislação em vigência, para que determinado bem seja caracterizado como ativo imobilizado, é necessário que:

144.1 Seja tangível, ou seja, efetivamente um bem;

144.2 Sirva à manutenção das atividades da empresa, podendo os bens ser de propriedade industrial ou comercial;

144.3 Seja provável que a empresa aufera futuros benefícios econômicos em decorrência da sua utilização;

144.4 O custo do ativo possa ser medido de forma confiável;

144.5 Seu valor seja maior ou igual a R\$ 1.200,00;

144.6 Sua vida útil seja superior a um ano.

147. A Lei 11.774/2008, alterada pela Lei 12.546, de 2011, definiu que o interessado poderia apurar créditos decorrentes da aquisição de máquinas e equipamentos, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado com base no seu valor de aquisição, desde que utilizados no processo produtivo da empresa:

148. As duas leis que tratam do cálculo do crédito decorrente da aquisição de bens do ativo imobilizado têm em comum o fato de determinarem claramente que apenas as aquisições de máquinas e equipamentos utilizados diretamente no processo produtivo da empresa permitam apuração de crédito.

149. Para analisarmos a base de cálculo de despesas de bens incorporados ao ativo imobilizado, solicitamos à empresa memorial descritivo de todas as operações que compuseram a base de cálculo desta rubrica.

150. A seguir ponderações sobre os créditos apropriados pelo contribuinte.

Itens não definidos como ativo imobilizado

151. No memorial de cálculo entregue, o contribuinte elencou diversos itens de valor inferior a R\$ 1.200,00, que não devem compor o rol de bens elencados como ativo imobilizado, como por exemplo pregos, parafusos, cabos.

152. Tais bens, como decorrido acima, não são considerados ativo imobilizado, por previsão legal.

153. Por este motivo, tais valores foram glosados da base de cálculo do crédito.

154. Da mesma forma, o contribuinte atribuiu a diversos serviços a pecha de ativo imobilizado, quando a legislação prevê expressamente que faça parte do ativo imobilizado apenas itens tangíveis.

155. Como exemplo, tem-se "serviços de consultoria jurídica", "atualização de software", dentre outros.

156. Tais itens não são ativo imobilizado, conforme previsão legal disposta acima.

157. Por este motivo, foram glosados da base de cálculo do crédito.

Aquisição para entrega futura

158. O interessado demonstrou diversas operações descritas como "REMESSA IMOBIL.ENTREGA FUTURA", "REMESSA USO/CONSUMO ENTR.FUTUR", "REMESSA IMOBIL.ENT.FUT.(CIAP)".

159. Com relação a isso, é importante salientar que as pessoas jurídicas submetidas à incidência da Contribuição para o PIS e da COFINS não-cumulativos podem descontar do valor da contribuição apurado créditos calculados em relação ao valor dos bens adquiridos no mês da competência.

160. O art. 1.267 da Lei nº 10.406/2002 do novo Código Civil preconiza que se considera efetivada a transferência da propriedade no momento da tradição, ou seja, no momento em que a mercadoria é entregue ao adquirente. No caso em tela, tal entrega ocorre posteriormente à emissão da nota fiscal global de simples faturamento, concretizando-se apenas no momento da remessa da mercadoria, acompanhada da nota fiscal de remessa.

(...)

161. A interessada pode descontar da Contribuição para o PIS e da COFINS apurada mensalmente crédito calculado em relação ao valor da aquisição quando da efetiva entrega do bem, momento em que se dá a transferência da propriedade e, conseqüentemente, quando ocorre a efetiva aquisição de tal bem.

162. Sendo assim, os valores dos bens com esta descrição não integram a base de cálculo do crédito pleiteado, sendo, por este motivo glosados.

Conclusão

163. Após as glosas relatadas, elaboramos o arquivo "Bens Ativo Imobilizado" com o demonstrativo da base de cálculo considerada, as glosas realizadas e as respectivas justificativas (anexo da fl. 118).

Apuração do crédito

179. Com base nos ajustes acima relatados, refizemos o cálculo do crédito de Cofins não cumulativa - Mercado Interno do 2º trimestre 2018 (fls. 119-142) e apuramos que o interessado tem saldo de crédito a ser ressarcido no montante de R\$ 15.944.014,10 (quinze milhões, novecentos e quarenta e quatro mil e quatorze reais e dez centavos).

180. Importante ressaltar que o interessado pleiteou judicialmente (MS 5016261-36.2018.4.03.6100/6a Vara Cível Federal de SP) a antecipação de 70% dos créditos presumidos de derivados de soja (NCM 1507; 2304 e 2923) apurados conforme art. 31 da Lei nº 12.865/2013, cuja antecipação foi determinada pela Portaria MF nº 348/2014 e regulamentada pelas INs RFB nº 1497/2014 e 1911/2019. Portanto, do valor apurado deve ser descontado o valor já antecipado de R\$ 14.342.640,72 (quatorze milhões, trezentos e quarenta e dois mil, seiscentos e quarenta reais e setenta e dois centavos).

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

3. Cientificado do Despacho Decisório em 27/01/2020 (fl. 237), em 24/02/2020 (fl. 285) o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade na qual alega em síntese o seguinte (fls. 286/325):

Dispêndios com Aluguéis de Máquinas e Equipamentos

☐ As despesas com locação de imóveis, máquinas e equipamentos pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa conferem o direito ao crédito do PIS e da COFINS, conforme determinação expressa do artigo 3º, IV das Leis 10.637/2002 e 10.833/03.

☐ O Despacho Decisório glosou valores indicados no memorial do contribuinte como despesas com aluguéis e máquinas, mas, por equívoco na classificação, referem-se à despesas com aluguéis de imóveis utilizados em sua atividade, manutenção e locação de guinchos.

- ☐ Todas as despesas inerentes a atividade da empresa são passíveis de apropriação de crédito, eis que indispensáveis à consecução de seu objeto social, conforme jurisprudência administrativa.
- ☐ Quanto às despesas com aluguéis de imóveis, a legislação garante ao contribuinte o direito de apurar crédito de PIS e COFINS e o mero equívoco na classificação dessas despesas no memorial de cálculo não pode prevalecer sobre o texto legal e ensejar a glosa dos créditos.
- ☐ Tendo em vista o porte e o processo produtivo da empresa, todas as despesas com maquinários, sejam eles veículos de carga, de levantamento de peso, de transporte de mercadorias etc, devem ser passíveis de creditamento.
- ☐ Caso se entenda pela necessidade de confirmar que as máquinas e equipamentos foram empregados na atividade do contribuinte, requer a conversão do julgamento em diligência para que seja demonstrado tal fato.

Dispêndios com Aluguéis de Prédios

- ☐ A fiscalização glosou parcela de crédito apurada novamente apenas em razão do equívoco na classificação em seu memorial de cálculo, no qual indicou como dispêndios com aluguéis de prédios despesas assumidas como locação de empilhadeiras, Munck, guincho e despesas com condomínio de imóvel. Tais despesas são essenciais para a atividade do contribuinte e o direito ao crédito de PIS e COFINS deve ser reconhecido.

Aquisição de Bens para Revenda

- ☐ Realizou aquisições de mercadorias de sociedades cooperativas, tendo sido o seu crédito glosado sob a alegação de que as mesmas teriam efetuado a exclusão dos valores repassados aos associados da sua base de cálculo.
- ☐ Devem ser revertidas tais glosas pois, diferentemente do entendimento da autoridade fiscal, a Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), ao interpretar a legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, firmou o entendimento, por meio da Solução de Consulta nº 65/2014, de que não há impedimento legal para a apuração de créditos ordinários da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins pelas pessoas jurídicas adquirentes exclusivamente em razão de os produtos terem sido adquiridos de sociedades cooperativas. Isto porque as exclusões de base de cálculo a que têm direito, embora possam dependendo do caso, reduzir significativamente o valor das contribuições por elas devidas, não afastam as receitas decorrentes de suas operações da sujeição ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.
- ☐ Transcreve trecho do Parecer/PGFN/CAT nº 1425/2014 e da Nota Técnica RFB/COSIT nº 13/2014, explica a sistemática da não-cumulatividade, cita o art. 17 da Lei nº 11.033/2004, e aponta que o sistema não comporta uma perfeita proporção entre débito do vendedor e crédito do comprado. Aponta ainda que, quando a norma dispõe “não sujeito ao pagamento”, deve ser entendida qualquer causa legal que livre o contribuinte, integralmente, das contribuições em apreço, ou seja, o crédito só é vedado quando há ausência de tributação, salvo nas hipóteses previstas na legislação.
- ☐ A MP nº 451/2008, que em seus arts. 8º e 9º (que alteram os arts. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, respectivamente) pretendia vedar a apropriação do crédito presumido do PIS e da COFINS conferido esse direito aos contribuintes com base no art 17 da Lei nº. 11.033/04. Tal vedação foi excluída do texto final da conversão da MP na Lei nº 11.945/09. Resta clara a aplicabilidade do artigo 17 da Lei nº 11.033/04 à aquisição, para revenda, dessas mercadorias, a fim de que os comerciantes, como o contribuinte, possam apurar os créditos presumidos da contribuição ao PIS e à COFINS.

☐ No que tange às supostas diferenças entre os valores declarados no SPED – Contribuições e os valores justificados pelo contribuinte durante a fiscalização, não há divergência entre as informações, conforme demonstra o total apurado em cada mês e apresentado na planilha de memória de cálculo que reproduz.

☐ Ao se comparar tais valores com o valor declarado na EFD Contribuições referente ao mês de janeiro/2018, por exemplo, conclui-se que não há qualquer diferença entre os montantes declarados e comprovados.

Aquisição de Bens Utilizados como Insumo

☐ A legislação de regência do PIS e da COFINS não traz qualquer tipo de definição especial do conceito de insumos. Limita-se a dizer que ensejarão créditos os insumos utilizados na fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. Conforme orientação do STJ, o conceito de insumo adotado para PIS e COFINS deve ser amplo a ponto de abranger utilidades disponibilizadas por meio de bens e serviços, desde que relevantes à operação da empresa;

☐ A Autoridade Fiscal glosou o crédito presumido referente ao caroço de algodão com a alegação de que parte das aquisições de pessoa física foi efetuada com a finalidade de comercialização (revenda), sendo glosadas as notas fiscais correspondentes nos meses em que as aquisições ocorreram.

☐ Entretanto, tais alegações não merecem prosperar, eis que as revendas efetuadas não impactam na metodologia do cálculo do crédito presumido considerada pela empresa.

☐ Para apuração do crédito presumido referido na Lei 10.925/2004, a premissa é a produção de mercadorias de origem animal ou vegetal destinada a alimentação humana ou animal.

☐ Adquiriu Caroço de Algodão classificado na NCM 1207 cujo resultado de sua industrialização é o Farelo de Algodão na NCM 2306 e Óleo de Algodão na NCM 1512.

☐ A metodologia adotada pela empresa para apuração e cálculo do crédito presumido é:
a) O crédito presumido é determinado pela quantidade produzida/vendida de Farelo e óleo de Algodão, ou seja, se não houve venda/produção, não há o crédito; b) Verifica-se a quantidade em KG de produção de Farelo e óleo de Algodão no mês com base nas notas fiscais de venda de produção; c) A partir da quantidade em KG produzida/vendida, buscar na mesma proporção a quantidade em KG de notas fiscais de compra de Caroço de Algodão pelo método UEPS (Último que Entra, Primeiro que Sai), para ser considerada no cálculo do crédito presumido;

☐ O crédito é decorrente da industrialização de caroço de algodão convertido em Farelo e Óleo de Algodão.

☐ Para comprovar o quanto alegado, além dos documentos que integram os presentes autos e que foram juntados no período de fiscalização, requer, desde já, o deferimento da apresentação dos arquivos que comprovam o quanto alegado.

Serviços utilizados como insumo

Fretes na compra para exportação

☐ Embora somente haja previsão expressa para o crédito relativo a “frete nas operações de venda”, quando o ônus for suportado pelo vendedor, há que se observar que, na compra de bens, o frete, quando pago pelo adquirente, consoante a boa técnica contábil, integra o custo de aquisição desses bens, o que está consagrado no art. 289, § 1º, do RIR/1999 (“o custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte”);

- ☐ Assim, também na forma de serviços estipulados no inciso II do artigo 2º, poderá o valor do frete compor a base de cálculo dos créditos, independentemente da existência de créditos a serem apropriados em razão da aquisição da mercadoria transportada;
- ☐ A fiscalização concluiu que não poderia haver a manutenção integral dos créditos relacionados às despesas de frete na aquisição de insumos sujeitos ao crédito presumido ou aqueles adquiridos com fins específicos de exportação, uma vez que em ambos os casos a possibilidade de apropriação de créditos do frete estaria vinculada a possibilidade de apropriação de crédito das mercadorias transportadas;
- ☐ Esse entendimento não merece prosperar, pois, ao contrário da tributação das mercadorias adquiridas, o frete é um negócio jurídico autônomo, adquirido de pessoa jurídica desvinculada do fornecedor e sujeito, portanto, à incidência da contribuição ao PIS e da COFINS, sendo possível, portanto, o creditamento integral das contribuições sobre tais pagamentos. O fato de o valor do frete acrescer o custo de aquisição da mercadoria não significa que deva seguir as regras de apropriação de créditos dessa mercadoria;
- ☐ O fato de a legislação vedar a apuração de créditos vinculados à receita de exportação, não importa que não se possa apropriar créditos oriundos de suas despesas e custos. Não fosse assim as empresas exportadoras acumulariam um enorme ônus das contribuições em apreço, causando impacto direto na formação do preço das mercadorias, na contramão do princípio da não cumulatividade e a regra de desoneração das exportações prevista pela Constituição Federal. Cita jurisprudência do CARF;

Frete na transferência para exportação

- ☐ Tal como destacado no item acima, se creditou de despesas de frete na transferência de mercadorias para exportação. No entanto, a Delegacia de origem glosou tais créditos sob o argumento de que a rubrica indicada na memória de cálculo do contribuinte estaria classificada equivocadamente, eis que se trata de frete na operação de vendas.
- ☐ O mero equívoco na classificação de tais despesas na planilha de memória de cálculo do contribuinte não pode ensejar a glosa de seus créditos. Adiante será demonstrado os motivos pelos quais também deve ser reconhecido o direito creditório em relação a rubrica frete na operação de vendas.

Frete na transferência de mercadorias

- ☐ O crédito relacionado às despesas com frete na transferência de mercadorias entre estabelecimentos do contribuinte não foi reconhecido sob o argumento de que as transferências de mercadorias entre matriz e filiais ou entre filiais para comercialização possuem natureza diversa da venda (transferência de propriedade) e não integram o conceito de insumo
- ☐ O frete pago pelo fabricante a pessoa jurídica domiciliada no País, relativo ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos de uma mesma empresa, compõe a fase de fabricação na acepção ampla do conceito de industrialização, devendo ser contabilizado no custo dos estoques, nos termos dos itens 9 e 10, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC nº 16, de modo a gerar o direito ao desconto de créditos por atender ao conceito de insumo previsto no inciso II, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, não podendo referido conceito ser alterado pelas normas de natureza tributária, na forma do art. 109, do CTN, de aplicação obrigatória às empresas por força do art. 177, da Lei das Sociedades Anônimas.

Frete sobre vendas de mercadorias e serviços de armazenagem

- ☐ Mais uma vez concluiu-se que não poderia haver a manutenção dos créditos relacionados às despesas de frete cujas operações de venda não foram atreladas

mediante a identificação das Notas Fiscais. Como no caso das compras, tal entendimento não pode prosperar.

☐ O frete é um negócio jurídico autônomo, adquirido de pessoa jurídica desvinculada do fornecedor e está sujeito à incidência da contribuição ao PIS e da COFINS, sendo possível, portando, o creditamento integral das contribuições sobre tais pagamentos.

☐ Da simples análise dos documentos apresentados na fase fiscalizatória é possível notar que tais despesas se referem à frete em operações de venda, sendo que a mera ausência de vinculação da correspondente Nota Fiscal de venda da mercadoria não pode obstruir o direito creditório da Recorrente.

☐ No que se refere aos fretes de transferência de mercadorias para exportação, o fato de a legislação vedar a apuração de créditos vinculados a tais receitas não importa que não se possa apropriar créditos oriundos de suas despesas e custos. A Constituição Federal estabeleceu que a política com relação às exportações é a sua total desoneração razão pela qual a interpretação das normas infraconstitucionais que tratam da oneração da cadeia econômica que se encerra com a exportação deve ser interpretada em conformidade com essa política constitucional;

☐ Assim, resta claro ser legítima a apropriação de créditos da contribuição ao PIS e da COFINS relacionados ao frete contratado nas operações de venda de mercadorias, independentemente da existência de créditos a serem apropriados em razão da aquisição da mercadoria transportada, nos termos do artigo 3º, inciso II das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002;

Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado

☐ A fiscalização glosou diversos bens adquiridos e incorporados ao ativo imobilizado sob a justificativa que não poderiam ser classificados como tal, eis que o valor de cada bem é inferior a R\$ 1.200,00;

☐ A legislação foi mal aplicada, na medida em que desconsiderou o fato de que o art. 313 do RIR/2018 apenas determinou as características para que um bem seja de ativação obrigatória. Sob a ótica contábil, o Pronunciamento CPC 27 apenas determina que, para ser considerado ativo imobilizado, o bem deve ser mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias e ser utilizado por mais de um período;

☐ Logo, não se pode excluir do conceito de ativo imobilizado bens adquiridos por valor inferior a R\$ 1.200,00, eis que se estará claramente alterando o conceito e amplitude contábil do termo.

Da apropriação de crédito extemporâneo

☐ Foram glosados créditos apropriados de forma extemporânea relativos às seguintes despesas: bens utilizados como insumos, serviços utilizados como insumos, armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, devolução de venda e energia elétrica, com fundamento no §1º, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 apenas permite a apropriação de créditos decorrentes de operações ocorridas no mês;

☐ Os créditos da não cumulatividade podem ser pleiteados a qualquer tempo, enquanto não decaído o direito ao seu exercício, não havendo norma clara que imponha a retificação das obrigações acessórias para inclusão de créditos nos períodos de apuração a que se refiram, de maneira que não haveria obstáculo ao aproveitamento a destempo sem observância estrita do regime de competência.

□ O §4º, do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 é claro ao permitir o aproveitamento dos créditos em períodos posteriores caso não seja possível utilizá-los no mês de competência. Cita jurisprudência administrativa.

Da correção monetária pela mora administrativa

□ É sabido que quando se fala em ressarcimento de crédito tributário, não há previsão legal a atualização monetária do crédito, uma vez que não se trata de apropriação indevida de valores pelo Fisco, quer seja por pagamento indevido, quer seja por pagamento a maior do tributo. É certo que no presente caso também não se trata de atualização do crédito a ser ressarcido pela Selic. A pretensão se funda na correção monetária do período relativo à demora da autoridade pública em viabilizar o ressarcimento no âmbito administrativo.

□ A Lei nº 11.457/2009, artigo 24, fixa o prazo de 360 dias para a conclusão, com o efetivo pagamento, do procedimento administrativo, sob pena de a demora caracterizar abuso de poder.

□ O Superior Tribunal de Justiça pacificou, em sede de recurso repetitivo, o entendimento de que após a mora da administração pública em analisar o pedido, cabe à Autoridade Coatora corrigir os valores pleiteados, sob pena de enriquecimento ilícito do Estado.

□ Dessa forma, tendo o tempo decorrido entre os protocolos de requerimento e o efetivo ressarcimento extrapolado o prazo previsto legalmente para a efetiva disponibilização do crédito ao contribuinte, resta evidenciada a mora da Fazenda, modo pelo qual deve a administração pública proceder a atualização monetária e respectivo pagamento do crédito do contribuinte devidamente corrigido.

□ Requer que seja admitida a correção de seu crédito após o prazo de 360 dias contados da data da transmissão do pedido.

4. Às fls. 239/242 consta que decisão judicial proferida em razão de embargos de declaração opostos pela União Federal nos autos do Mandado de Segurança nº 5017010-19.2019.4.03.6100, da 6ª Vara Cível Federal de São Paulo, prolatada em 07/01/2020, determinando que os créditos eventualmente reconhecidos nos Pedidos de Ressarcimento nº 27396.41290.260718.1.1.19-0003, 41337.75591.260718.1.1.18-5477, 18151.15010.050518.1.5.19-5080 e 42013.32402.050518.1.5.18-0850 sejam corrigidos pela taxa Selic, a incidir a partir do 361º dia contado da transmissão dos pedidos de ressarcimento.

A 6ª Turma da DRJ-SPO, em sessão datada de 12/06/2020, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a Manifestação de Inconformidade. Foi exarado o Acórdão nº 16-95.980, às fls. 366/419, com a seguinte Ementa:

INSUMOS. CRÉDITOS. CONCEITO.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (STJ, Recurso Especial nº 1.221.170/PR)

REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS DE COOPERATIVA.

Pessoa jurídica, submetida ao regime de apuração não cumulativa da contribuição, não está impedida de apurar créditos relativos às aquisições de produtos junto a cooperativas, observados os limites e condições previstos na legislação.

NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM FRETES. CRÉDITOS.

Somente podem originar créditos as despesas com fretes suportados pelo contribuinte na compra de bens passíveis de creditamento e na venda de bens.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ARMAZENAGEM E FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA. COMERCIAL EXPORTADORA.

A empresa comercial exportadora não poderá se utilizar de créditos da Cofins e do PIS, na forma do disposto no art. 3º, inciso IX c/c art. 15, II, da Lei nº 10.833, de 2003, relativamente a frete e armazenagem vinculados à exportação, por expressa vedação legal contida no art. 6º, § 4º c/c art. 15, III, da Lei nº 10.833, de 2003..

O contribuinte, **tendo tomado ciência do Acórdão da DRJ em 04/09/2020** (conforme TERMO DE CIÊNCIA POR ABERTURA DE MENSAGEM, à fl. 423), **apresentou Recurso Voluntário em 05/10/2020**, às fls. 426/462.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, relator.

I - ADMISSIBILIDADE

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

II – DOS DISPÊNDIOS COM ALUGUÉIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS

Alega o recorrente que a glosa referente aos itens deste tópico deve ser revertida, com base nos seguintes fundamentos, *verbis*:

11. Ocorre que, diante do mero equívoco cometido pela Recorrente na apresentação das informações em planilha em atendimento à fiscalização, único motivo da glosa em análise, seria necessária a determinação à Delegacia de origem para realização de diligência e apuração do direito creditório não analisado, oportunidade em que a fiscalização poderia solicitar os documentos que entendesse pertinentes.

12. Não há, no Despacho Decisório, qualquer fundamentação da glosa em relação à comprovação do dispêndio em análise, mas apenas em razão da incorreta classificação do bem na memória de cálculo apresentada pela Recorrente, razão pela qual a justificativa utilizada pela DRJ tem como objetivo "aperfeiçoar" o Despacho Decisório, o que não se pode admitir.

13. Importante destacar que todas as despesas glosadas são inerentes a atividade da Recorrente e, por conta disso, são passíveis de apropriação de crédito, eis que indispensáveis à consecução de seu objeto social, conforme se depreende de julgados das delegacias regionais de julgamento e deste CARF:

(...)

14. No que concerne às despesas com aluguéis de imóveis, o art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/2003 e da Lei nº 10.637/2002 garantem ao contribuinte apurar crédito de PIS e COFINS, sendo que o mero equívoco na classificação dessas despesas no memorial de cálculo do Recorrente não pode, em hipótese alguma, prevalecer sobre o texto legal e ensejar a glosa dos créditos.

15. Ademais, tratando-se de empresa multinacional líder no setor, a quantidade de bens e serviços necessários a consecução de suas atividades engloba pesado maquinário necessário ao carregamento, embalagem, transporte e diversos seguimentos os quais a mão de obra necessita auxílio.

16. No presente caso, conforme se verifica dos processos de industrialização acostados aos autos, todas as despesas com maquinários, sejam eles veículos de carga, de levantamento de peso, de transporte de mercadorias etc, devem ser passíveis de creditamento.

Vejamos agora os termos da imputação fiscal:

Itens não correspondentes a aluguéis de máquinas e equipamentos

21. No memorial de cálculo entregue para esta rubrica, o contribuinte elencou itens que não correspondem a aluguéis de máquinas e equipamentos, tais como: locação de guincho, limpeza de vias, serviço de lubrificação, serviços de transporte, serviços portuários, serviço de consultoria jurídica.

22. No que tange à locação de guinchos, para efeitos tributários, guinchos são considerados veículos e, portanto, deve ser dado a aqueles o mesmo tratamento dado a estes.

23. O tratamento de veículos na legislação é comumente enunciado destacadamente, separados da nomenclatura de máquinas ou equipamentos.

24. Assim, ainda que pelo senso comum possa se argumentar em contrário — que o veículo é máquina e equipamento—, para fins de aplicação dos arts. 3º, IV, das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, não se pode considerar o veículo como abarcado por tais dispositivos.

25. Além disso, a descrição de alguns itens estava incompleta e/ou confusa.

26. Estes itens foram retirados da base de cálculo apurada para a rubrica.

A DRJ manteve essa glosa sob os seguintes argumentos:

33. Conforme já exposto, diversamente do que afirma o contribuinte, para que determinado item seja considerado insumo deve-se aferir a sua imprescindibilidade e/ou a sua importância para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

(...)

36. Quanto aos alegados dispêndios com locação de imóveis utilizados pela empresa, verifica-se que na planilha da fiscalização relativa a glosas de aluguéis de máquinas e equipamentos estão discriminadas, dentre outras, operações como “LDC locação bem imóvel – Condomínio Faria Lima”, por exemplo.

37. Contudo, em sede de julgamento o manifestante não apresentou nenhuma documentação comprobatória de tais despesas, não sendo possível apurar se as operações glosadas referem-se à locação de imóveis utilizados na atividade da empresa, nos termos do inciso IV do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

38. Assim, deve ser mantida a glosa.

(...)

40. No que se refere à locação de veículos, tais dispêndios não estão abrangidos pelo inciso IV do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Quanto à matéria, já foi emitida a Solução de Consulta Cosit nº 1/2014, assim ementada:

(...)

41. Assim, tendo em vista o entendimento administrativo, corretas as glosas de despesas com a locação de veículos.

42. Oportuno registrar que, analisando-se a planilha elaborada pela fiscalização, verifica-se que as despesas de manutenção de veículos glosadas referem-se a veículos leves.

O contribuinte tem razão em parte. Em relação à locação de guinchos, observa-se dos excertos acima colacionados que o Auditor-Fiscal realiza a glosa dos créditos com fundamento na alegação de que a locação de veículos não dá direito ao creditamento, o que é correto, porém não diz como chegou à conclusão de que “guinchos” não são equipamentos, mas sim veículos.

Tenho entendimento contrário ao da Autoridade Fiscal. A meu ver, os veículos que não dão direito ao creditamento são aqueles cuja função precípua é o simples deslocamento de pessoas, o transporte destas de um local para outro. Me parece bastante óbvio que a função principal de um guincho é o deslocamento/movimentação de materiais cujo peso torna inviável o seu transporte pela força humana, e não o mero deslocamento de pessoas.

Ressalte-se, inclusive, que muitos guinchos sequer se deslocam sozinhos por grandes distâncias, em razão de seu peso e dimensões, sendo em geral transportados em cima de caminhões. Sua função de deslocamento através da direção de um motorista em geral é limitada a pequenos deslocamentos ou manobras nos locais onde será utilizado.

No que concerne às despesas com aluguéis de imóveis, item mencionado neste tópico do recurso, observo que não há a correspondente glosa no item do Despacho Decisório que trata da glosa de máquinas e equipamentos (item 3.1 Aluguéis de máquinas e equipamentos), mas apenas no item seguinte (item 3.2 Aluguéis de prédios). Logo, a análise desta matéria será feita no próximo tópico.

Por fim, quanto às glosas de limpeza de vias, serviço de lubrificação, serviços de transporte, serviços portuários e serviço de consultoria jurídica, constata-se que o recorrente limita-se a fazer uma contestação genérica, afirmando que “*todas as despesas glosadas são inerentes a atividade da Recorrente e, por conta disso, são passíveis de apropriação de crédito, eis que indispensáveis à consecução de seu objeto social*”.

Destaque-se que a decisão do STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR deixa bastante claro que a definição de bens e serviços como tendo a natureza de “insumos” deve ser feita com base em uma análise casuística, ou seja, não podem ser considerados como tal por si só, mas a depender de como estejam sendo utilizados dentro do processo produtivo. Um determinado serviço pode não ser considerado insumo em uma situação e ser considerado em outra.

O Direito não admite fundamentações genéricas, que não sejam especificamente relacionadas ao assunto discutido. O recorrente não demonstra onde são realizados os serviços de “limpeza de vias, serviço de lubrificação, serviços de transporte, serviços portuários e serviço de consultoria jurídica” e nem porque seriam essenciais e relevantes para sua atividade. Sequer comprova a realização das despesas. Nesse contexto, não há como conceder o crédito pretendido.

Pelo exposto, voto por dar provimento parcial a este pedido, no sentido de reverter a glosa de créditos relacionados ao aluguel de guinchos.

III - DOS DISPÊNDIOS COM ALUGUÉIS DE PRÉDIOS

Neste tópico, o recorrente apresenta os seguintes fundamentos para reverter a decisão de piso:

20. Da mesma forma que o item acima, o acórdão recorrido manteve a glosa promovida pela fiscalização de parcela de crédito apenas em razão do equívoco na classificação da despesa informado no memorial de cálculo da Recorrente, onde indicou como dispêndios com aluguéis de prédios despesas assumidas como locação de empilhadeiras, Munck, guincho e despesas com condomínio de imóvel.

21. Novamente a Recorrente destaca que o Despacho Decisório não fundamentou a glosa considerando a suposta ausência de comprovação do dispêndio em análise, mas apenas em razão da incorreta classificação do bem na memória de cálculo apresentada pela Recorrente, razão pela qual a justificativa utilizada pela DRJ tem como objetivo "aperfeiçoar" o Despacho Decisório, o que não se pode admitir.

22. Considerando que tais despesas são essenciais para a atividade da Recorrente, o direito ao crédito de PIS e COFINS deve ser reconhecido.

23. Para tanto, a Recorrente pleiteia a conversão do julgamento em diligência para, tal como o item anterior, seja comprovada a existência do direito creditório em relação aos dispêndios equivocadamente classificados como despesas de aluguéis de prédios, os quais sequer foram analisados pela Fiscalização.

Vejamos agora os termos da imputação fiscal:

31. A seguir ponderações sobre os créditos apropriados pelo contribuinte.

Itens não correspondentes a aluguéis de prédios

32. No memorial de cálculo entregue para esta rubrica, o contribuinte elencou itens que não correspondem a aluguéis de prédios, tais como: locação de empilhadeira, pagamento de condomínio, locação de Munck (caminhão), locação de guincho, retirada de entulho, locação de Cilindros de Gás.

33. Estes itens foram retirados da base de cálculo apurada para a rubrica.

Conclusão

34. Após as glosas relatadas, elaboramos o arquivo “Aluguel de prédios” com o demonstrativo da base de cálculo considerada, as glosas realizadas e as respectivas justificativas (anexo da fl. 109).

A DRJ manteve essa glosa sob os seguintes argumentos:

44. A fiscalização esclarece que, no memorial de cálculo entregue para esta rubrica, o contribuinte elencou itens que não correspondem a aluguéis de prédios, tais como locação de empilhadeira, pagamento de condomínio, locação de caminhão Munck, locação de guincho, retirada de entulho e locação de cilindros de gás.

45. O contribuinte alega que novamente houve apenas equívoco na classificação dos itens em seu memorial, no qual indicou como dispêndios com aluguéis de prédios operações relativas a despesas de locação de empilhadeiras, caminhão Munck, guincho e despesas com condomínio de imóvel. Afirma que tais despesas são essenciais para sua atividade e que o direito ao crédito de PIS/COFINS deve ser reconhecido.

46. Não foi apresentada nenhuma documentação comprobatória das glosas que a defesa pretende reverter.

47. A glosa de despesas com locação de veículos já foi abordada no item anterior.

48. Por sua vez, a despesa com locação de empilhadeira só daria direito a crédito se essa máquina fosse utilizada na atividade da empresa, como determina o citado inciso IV do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

49. Ocorre que a defesa não trouxe nenhum elemento hábil a comprovar que há despesas glosadas relativas a empilhadeiras usadas no processo produtivo, a exemplo do transporte de insumos ou materiais em elaboração. Como visto, incumbe ao interessado a demonstração da efetiva existência do direito pretendido.

50. Ainda, pagamentos de condomínio de imóveis não se confundem com despesas de aluguel, e tampouco se cogita que tais despesas atendam o critério de essencialidade e relevância fixado pelo STJ.

51. Neste contexto, mantêm-se as glosas.

O contribuinte tem razão em parte. Em relação à locação de empilhadeira, locação de Munck (caminhão), locação de guincho e locação de Cilindros de Gás, observa-se que tais itens poderiam conceder o direito ao crédito, conforme exposto no tópico anterior, tendo em vista a autorização legal para a tomada de créditos sobre a locação de máquinas e equipamentos.

Quanto ao argumento da DRJ de que o recorrente não comprovou a utilização da empilhadeira no processo produtivo, vale lembrar qual a atividade empresarial do recorrente, segundo consta do Recurso Voluntário: “3. A Recorrente é pessoa jurídica que desenvolve atividades relacionadas com a industrialização de produtos agrícolas, especialmente soja em grãos e caroço de algodão, e com a comercialização, tanto no mercado interno quanto no mercado externo, de produtos agrícolas e seus derivados (soja em grãos, farelo de soja, farelo de algodão, óleos vegetais, café cru em grãos, milho, algodão em pluma, etc.)”.

Tendo em vista tal fato, não me parece que a utilização de empilhadeira não seja necessária para o recorrente em seu processo produtivo. Devo lembrar que, apesar do ônus probatório em matéria de direito creditório ser do contribuinte, isso não é uma carta branca para que a Autoridade Tributária possa realizar glosas a seu bel prazer, sem apresentar justificativas. E, no presente caso, a única justificativa apresentada foi o fato do valor referente a este item estar classificado como “aluguel de prédios”, sem admitir a possibilidade de reclassificação.

Todos estes dispêndios com locações foram incluídos pelo contribuinte no montante referente a “aluguéis de prédios”, e não na base de cálculo do tópico anterior, que tratava especificamente do “aluguel de máquinas e equipamentos”. Logo, apesar de ser possível

a sua reclassificação com base em mero erro de fato, resta evidente a possibilidade de que tais valores tenham sido computados em duplicidade.

Assim, não me parece haver dúvidas de que a locação de empilhadeira, locação de Munck (caminhão), locação de guincho e locação de cilindros de gás possam ser deslocadas da base de cálculo do item “aluguel de prédios” para a base de cálculo do item “aluguel de máquinas e equipamentos”. Contudo, ao realizar a reclassificação, a Autoridade Fazendária só poderá reverter estes créditos caso verifique que tais valores (materializados pelas notas fiscais das locações) não estavam incluídos nas duas bases de cálculo simultaneamente, a fim de evitar o creditamento em duplicidade.

Vale o mesmo para o serviço de “retirada de entulho”. Trata-se de um insumo comum a quase todos os processos produtivos, pois me parece evidente que não há como desenvolver uma atividade em uma área sem limpeza, higiene e que, eventualmente, tenha o entulho retirado. Contudo, o crédito também está classificado erroneamente, pois não se trata, por óbvio, de despesa referente a “aluguel de prédios”. E, da mesma forma que as locações acima citadas, a sua reclassificação para o item “serviços utilizados como insumos” depende da verificação de que as notas fiscais que comprovam esses dispêndios não foram contabilizados em outros itens com direito a crédito.

Quanto à glosa de créditos referentes a pagamento de condomínio, verifico que assiste razão à Receita Federal. Com efeito, despesas de condomínio não se confundem com despesas de aluguel. Portanto, a glosa deve ser mantida.

Pelo exposto, voto por dar provimento parcial a este pedido, no sentido de reverter a glosa de créditos relacionados à locação de empilhadeira, locação de Munck (caminhão), locação de guincho, locação de cilindros de gás e serviços de retirada de entulho, desde que as notas fiscais comprobatórias destas despesas não tenham sido utilizadas em duplicidade em outras “rubricas” de crédito.

IV - DA AQUISIÇÃO DE BENS PARA REVENDA

Neste tópico, o recorrente apresenta os seguintes fundamentos para reverter a decisão de piso:

25. Entretanto, da simples análise do Despacho Decisório é possível notar que a Fiscalização promoveu a glosa de créditos oriundos de aquisição bens para revenda em razão de três supostas divergências: (i) aquisição de bens de cooperativas (crédito reconhecido pela DRJ) (fls. 201), (ii) diferença entre o valor declarado em SPED CONTRIBUIÇÕES e o valor justificado (fls. 202) e (iii) Crédito presumido (106, 206 e 306) sobre bens adquiridos para revenda (fls. 203).

26. Acerca da glosa sobre a diferença entre o valor declarado em SPED CONTRIBUIÇÕES e o valor justificado pela Recorrente, pede-se vênias para transcrever o seguinte trecho do Despacho Decisório:

Diferença entre o valor declarado em SPED CONTRIBUIÇÕES e o valor justificado

47. Em SPED CONTRIBUIÇÕES, a empresa alegou certa base de cálculo para crédito de aquisições de bens para revenda. Contudo, quando intimada a justificar esta base de cálculo, a empresa apresentou esclarecimentos para valores inferiores ao declarados.

48. Os valores declarados que excedem os justificados foram glosados da base de cálculo do crédito.

27. Como se observa, ao contrário do que exposto pela Delegacia Regional de Julgamento, a divergência apontada pela Fiscalização em tal tópico não possui qualquer relação com a glosa realizada em relação ao crédito presumido, cujo trecho é reproduzido abaixo:

Crédito presumido – créditos 106, 206, 306

49. O Contribuinte escriturou valores nos créditos 106, 206 e 306, referentes ao crédito presumido, juntamente à natureza de base de cálculo de Aquisições de Bens para Revenda.

50. No entanto, não é possível a obtenção de crédito presumido sobre bens adquiridos para revenda, sendo este crédito relativo à produção de mercadorias de origem animal ou vegetal, consoante art. 8º da Lei nº 10.925/2004:

28. No que tange às supostas diferenças entre os valores declarados em SPED Contribuições e os valores justificados pela Recorrente durante a fiscalização, importante destacar que a Recorrente revisou os valores apresentados e não há qualquer divergência entre as informações.

(...)

31. Ademais, a Recorrente destaca que as próprias planilhas anexadas pela Fiscalização às folhas 119/142 comprovam que a soma dos valores informados no SPED corresponde ao exato montante resultante da soma entre os valores reconhecidos no Despacho Decisório e os valores inicialmente glosados, referentes à aquisição de cooperativas.

(...)

32. Considerando que a mencionada glosa foi revertida pela DRJ, não há qualquer diferença de valor que justifique as supostas irregularidades apontadas no Despacho Decisório e mantidas no acórdão recorrido.

Vejamos qual foi a acusação fiscal:**3.3 Aquisição de bens para revenda**

(...)

37. Para analisarmos a base de cálculo de despesas de aquisição de bens para revenda, solicitamos à empresa memorial descritivo de todas as operações que compuseram a base de cálculo desta rubrica.

38. A seguir ponderações sobre os créditos apropriados pelo contribuinte.

Aquisições não sujeita ao pagamento de Contribuições

39. A maior parte das aquisições corresponde a compras de pluma de algodão e milho efetuadas majoritariamente de cooperativas.

(...)

Diferença entre o valor declarado em SPED CONTRIBUIÇÕES e o valor justificado

47. Em SPED CONTRIBUIÇÕES, a empresa alegou certa base de cálculo para crédito de aquisições de bens para revenda. Contudo, quando intimada a justificar esta base de cálculo, a empresa apresentou esclarecimentos para valores inferiores ao declarados.

48. Os valores declarados que excedem os justificados foram glosados da base de cálculo do crédito.

Crédito presumido – créditos 106, 206, 306

49. O Contribuinte escriturou valores nos créditos 106, 206 e 306, referentes ao crédito presumido, juntamente à natureza de base de cálculo de Aquisições de Bens para Revenda.

(...)

Conclusão

52. Após as glosas relatadas, elaboramos o arquivo “Aquisição de bens para revenda” com o demonstrativo da base de cálculo considerada, as glosas realizadas e as respectivas justificativas (**anexo da fl. 110**).

A DRJ manteve essa glosa sob os seguintes argumentos:

Diferença entre o valor declarado no SPED - Contribuições e o valor justificado pelo contribuinte

63. Na rubrica “Bens para revenda” a fiscalização também aponta que houve divergência entre os valores declarados no SPED – Contribuições e os montantes apontados pelo contribuinte nos arquivos apresentados durante o procedimento fiscal, razão pela qual procedeu às glosas correspondentes.

64. A defesa alega que não há divergência entre as informações prestadas, conforme demonstraria o total apurado em cada mês nos arquivos apresentados – indicado na manifestação de inconformidade e a seguir reproduzido – e os valores informados no SPED – Contribuições.

Row Labels	Sum of VLR_BASE
+ jan	94.724.570,85
+ fev	65.524.945,08
+ mar	72.388.312,60
+ abr	52.590.912,11
+ mai	49.018.919,04
+ jun	84.366.941,57
Grand Total	418.614.601,25

65. Cotejando-se os valores apurados pela fiscalização (Despacho Decisório, demonstrativo às fls. 203/204), e as informações do SPED, verifica-se que as divergências correspondem a valores de crédito presumido na aquisição de bens para revenda.

66. Em consulta ao SPED – Contribuições vê-se que o contribuinte informou os seguintes valores relativos a aquisições de bens para revenda:

SPED - Base de cálculo - Aquisição de bens para revenda			
PA	Alíquota básica	Presumido da agroindústria	Total
01/2018	94.724.570,85	3.938.141,58	98.662.712,43
02/2018	65.524.945,08	3.399.687,00	68.924.632,08
03/2018	72.388.312,60	4.107.209,63	76.495.522,23
04/2018	52.590.912,11	1.871.166,45	54.462.078,56
05/2018	49.018.919,04	796.580,17	49.815.499,21
06/2018	84.366.941,57	1.127.574,72	85.494.516,29
Total	418.614.601,25	15.240.359,55	433.854.960,80

67. E, acerca do crédito presumido, veja-se o que a fiscalização já apontava no Despacho Decisório:

(...)

68. Assim, para que haja o direito à apuração do crédito presumido, conforme o art. 8º da Lei nº 10.925/2004, as aquisições devem se enquadrar como insumos pelo adquirente. Portanto, as compras com o objetivo de comercialização não geram direito ao crédito presumido.

69. Neste contexto, mantêm-se as glosas.

Passo a decidir.

Conforme destacado pelo próprio contribuinte no trecho do seu Recurso Voluntário acima colacionado, “(...) a Fiscalização promoveu a glosa de créditos oriundos de aquisição bens para revenda em razão de três supostas divergências: (i) aquisição de bens de cooperativas (crédito reconhecido pela DRJ) (fls. 201), (ii) diferença entre o valor declarado em SPED CONTRIBUIÇÕES e o valor justificado (fls. 202) e (iii) Crédito presumido (106, 206 e 306) sobre bens adquiridos para revenda (fls. 203)”.

Como foram apontadas três infrações distintas neste tópico, torna-se irrelevante a afirmação do recorrente de que “(...) ao contrário do que exposto pela Delegacia Regional de Julgamento, a divergência apontada pela Fiscalização em tal tópico não possui qualquer relação com a glosa realizada em relação ao crédito presumido”. Apesar de ser correto que a DRJ trouxe no seu Acórdão a equivocada justificativa de que “(...) as divergências correspondem a valores de crédito presumido na aquisição de bens para revenda”, tal fato não torna prescindível uma explicação para tais divergências, bem como para a utilização de crédito presumido em “aquisições para revenda”.

Em seguida, o recorrente afirma que “No que tange às supostas diferenças entre os valores declarados em SPED Contribuições e os valores justificados pela Recorrente durante a fiscalização, importante destacar que a Recorrente revisou os valores apresentados e não há qualquer divergência entre as informações”. A Autoridade Fiscal, por sua vez, afirma que “52.

Após as glosas relatadas, elaboramos o arquivo “Aquisição de bens para revenda” com o demonstrativo da base de cálculo considerada, as glosas realizadas e as respectivas justificativas (anexo da fl. 110)”.

Compulsando os dados do citado Anexo, observo que não há uma distinção entre as três infrações citadas. O Auditor-Fiscal simplesmente apresenta uma lista de notas fiscais, com diversas informações relativas às mesmas, e na última coluna, intitulada “BASE LEGAL”, apresenta o seguinte texto: “Inc. I, art. 3º, Lei. 10.637 / Inc. I, art. 3º, Lei. 10.833”:

A	B	C	D	E	F	G	H
DATA_FISCAL	DATA_EMISSAO	NUM_DOCFIS	RAZAO_SOCIAL	VLR_CONTAB	COD_CFO	Descrição CFOP	DESC_PRODUTO
02/01/2018	29/12/2017	85840	COOPERATIVA DOS COTONICULTORES DE CAMPO VERDE	320.880,33	2102	Compra para comercialização	PLUMA DE ALGODAO PF
02/01/2018	02/01/2018	35022	UNICOTTON COOPERATIVA DE PRODUTORES DE ALGODAO	142.102,37	2102	Compra para comercialização	PLUMA DE ALGODAO PF
02/01/2018	28/12/2017	35017	UNICOTTON COOPERATIVA DE PRODUTORES DE ALGODAO	281.313,82	2102	Compra para comercialização	PLUMA DE ALGODAO PF
02/01/2018	28/12/2017	35015	UNICOTTON COOPERATIVA DE PRODUTORES DE ALGODAO	146.741,98	2102	Compra para comercialização	PLUMA DE ALGODAO PF
02/01/2018	28/12/2017	35014	UNICOTTON COOPERATIVA DE PRODUTORES DE ALGODAO	136.302,40	2102	Compra para comercialização	PLUMA DE ALGODAO PF
02/01/2018	27/12/2017	35013	UNICOTTON COOPERATIVA DE PRODUTORES DE ALGODAO	285.676,83	2102	Compra para comercialização	PLUMA DE ALGODAO PF
02/01/2018	27/12/2017	35012	UNICOTTON COOPERATIVA DE PRODUTORES DE ALGODAO	285.790,06	2102	Compra para comercialização	PLUMA DE ALGODAO PF
02/01/2018	27/12/2017	35011	UNICOTTON COOPERATIVA DE PRODUTORES DE ALGODAO	284.317,97	2102	Compra para comercialização	PLUMA DE ALGODAO PF
02/01/2018	26/12/2017	35009	UNICOTTON COOPERATIVA DE PRODUTORES DE ALGODAO	285.563,59	2102	Compra para comercialização	PLUMA DE ALGODAO PF
02/01/2018	29/12/2017	87541	VOTORANTIM METAIS ZINCO SA	649.414,53	1102	Compra para comercialização	ZINCO TRES MARIAS
02/01/2018	29/12/2017	87539	VOTORANTIM METAIS ZINCO SA	639.910,55	1102	Compra para comercialização	ZINCO TRES MARIAS

I	J	K	L	M	N	O	P	Q
COD_SIT	VLR_BASE	VLR_ALIQ_PIS	VLR_PIS	VLR_ALIQ_COFINS	VLR_COFINS	DATA_PIS_COFINS	NAT_BASE_CRED	BASE LEGAL
56	320.880,33	1.65	5.294,53	7.6	24.386,91	02/01/2018	1	Inc. I, art. 3º, Lei. 10.637 / Inc. I, art. 3º, Lei. 10.833
56	142.102,37	1.65	2.344,69	7.6	10.799,78	02/01/2018	1	Inc. I, art. 3º, Lei. 10.637 / Inc. I, art. 3º, Lei. 10.833
56	281.313,82	1.65	4.641,68	7.6	21.379,85	02/01/2018	1	Inc. I, art. 3º, Lei. 10.637 / Inc. I, art. 3º, Lei. 10.833
56	146.741,98	1.65	2.421,24	7.6	11.152,39	02/01/2018	1	Inc. I, art. 3º, Lei. 10.637 / Inc. I, art. 3º, Lei. 10.833
56	136.302,40	1.65	2.248,99	7.6	10.358,98	02/01/2018	1	Inc. I, art. 3º, Lei. 10.637 / Inc. I, art. 3º, Lei. 10.833
56	285.676,83	1.65	4.713,67	7.6	21.711,44	02/01/2018	1	Inc. I, art. 3º, Lei. 10.637 / Inc. I, art. 3º, Lei. 10.833
56	285.790,06	1.65	4.715,54	7.6	21.720,04	02/01/2018	1	Inc. I, art. 3º, Lei. 10.637 / Inc. I, art. 3º, Lei. 10.833
56	284.317,97	1.65	4.691,25	7.6	21.608,17	02/01/2018	1	Inc. I, art. 3º, Lei. 10.637 / Inc. I, art. 3º, Lei. 10.833
56	285.563,59	1.65	4.711,80	7.6	21.702,83	02/01/2018	1	Inc. I, art. 3º, Lei. 10.637 / Inc. I, art. 3º, Lei. 10.833

Este dispositivo tem a seguinte redação:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

O valores totalizados neste Anexo, para a base de cálculo de cada período de apuração, são os seguintes:

Abril: R\$52.705.105,91

Maio: R\$49.729.902,09

Junho: R\$84.366.941,57

Como se pode verificar, estes valores são realmente inferiores aos valores lançados pelo contribuinte no SPED, identificados no Despacho Decisório à fl. 204, na coluna “Base de cálculo SPED CONTRIBUIÇÕES”:

Processo: 10880.958346/2018-21

(Continuação)

Competência	Base de cálculo SPED CONTRIBUIÇÕES	Base de Cálculo apurada	Glosa após análise
02/2018	R\$68.924.632,19	R\$ 14.602.501,64	R\$54.322.130,55
03/2018	R\$76.495.522,23	R\$ 13.022.260,48	R\$63.473.261,75
04/2018	R\$54.462.078,55	R\$ 16.636.156,15	R\$37.825.922,40
05/2018	R\$49.815.499,20	R\$ 35.876.217,79	R\$13.939.281,41
06/2018	R\$85.494.516,29	R\$ 37.716.472,78	R\$47.778.043,51

A DRJ também identificou os valores lançados erroneamente no SPED, apenas fazendo a distinção entre crédito básico (alíquota básica) e crédito presumido, para ao final fazer a totalização (fl. 400):

SPED - Base de cálculo - Aquisição de bens para revenda			
PA	Alíquota básica	Presumido da agroindústria	Total
01/2018	94.724.570,85	3.938.141,58	98.662.712,43
02/2018	65.524.945,08	3.399.687,00	68.924.632,08
03/2018	72.388.312,60	4.107.209,63	76.495.522,23
04/2018	52.590.912,11	1.871.166,45	54.462.078,56
05/2018	49.018.919,04	796.580,17	49.815.499,21
06/2018	84.366.941,57	1.127.574,72	85.494.516,29
Total	418.614.601,25	15.240.359,55	433.854.960,80

A diferença glosada em razão da divergência entre as bases de cálculo do SPED e aquela comprovada pelo contribuinte com base nas notas fiscais, foi a seguinte:

PERÍODO	BC SPED	BC DEMONSTRATIVO DO CONTRIBUINTE	DIFERENÇA
ABRIL	54.462.078,55	52.705.105,91	1.756.972,64
MAIO	49.815.499,20	49.729.902,09	85.597,11
JUNHO	85.494.516,29	84.366.941,57	1.127.574,72
			2.970.144,47

Portanto, entendo incorreta a afirmação de que “(...)a Recorrente revisou os valores apresentados e não há qualquer divergência entre as informações”. As divergências estão perfeitamente demonstradas no Anexo ao Despacho Decisório, em cotejo com os valores lançados no SPED, e o contribuinte não apresentou qualquer justificativa plausível, como, por exemplo, a apresentação de outras notas fiscais que não tivessem sido eventualmente lançadas na planilha demonstrativa da formação da base de cálculo, apresentada por ele próprio.

Quanto à infração relativa ao crédito presumido, o contribuinte se manifestou no tópico seguinte.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao pedido de reversão das glosas decorrentes de divergências entre bases de cálculo.

V – DA AQUISIÇÃO DE BENS UTILIZADOS COMO INSUMO

Neste tópico, o recorrente apresenta os seguintes fundamentos para reverter a decisão de piso em relação ao crédito presumido:

34. O acórdão recorrido manteve a glosa dos créditos oriundos da aquisição de bens utilizados como insumos, por entender, de forma equivocada, que a Recorrente supostamente se apropria de créditos presumidos relativos às notas fiscais de compras de caroço de algodão efetuadas com a finalidade de comercialização (revenda).

35. Ocorre que tal conclusão é infundada, eis que o crédito apropriado pela Recorrente corresponde à parcela efetivamente utilizada como insumo para industrialização.

36. Para apuração do crédito presumido referido na Lei 10.925/2004, a premissa é a produção de mercadorias de origem animal ou vegetal destinada a alimentação humana ou animal.

37. A Recorrente adquiriu Caroço de Algodão classificado na NCM 1207 cujo resultado de sua industrialização é o Farelo de Algodão na NCM 2306 e Óleo de Algodão na NCM 1512.

38. A metodologia adotada pela empresa para apuração e cálculo do crédito presumido é:

a) O crédito presumido é determinado pela quantidade produzida/vendida de Farelo e Óleo de Algodão, ou seja, se não houve venda/produção, não há o crédito.

b) Verifica-se a quantidade em KG de produção de Farelo e Óleo de Algodão no mês com base nas notas fiscais de venda de produção.

c) A partir da quantidade em KG produzida/vendida, buscar na mesma proporção a quantidade em KG de notas fiscais de compra de Caroço de Algodão pelo método UEPS (Último que Entra, Primeiro que Sai), para ser considerada no cálculo do crédito presumido.

39. Desta feita, o crédito da Recorrente é decorrente da industrialização de caroço de algodão convertido em Farelo e Óleo de Algodão.

40. Logo, considerando que **apenas a parcela do caroço de algodão adquirido e utilizado como insumo na industrialização resultou na apropriação do crédito glosado**, imperioso o reconhecimento da natureza da mercadoria como insumo e, consequentemente, o direito creditório da Recorrente.

A DRJ analisou estes mesmos argumentos, e manteve a glosa sob os seguintes fundamentos:

Crédito presumido

70. A Autoridade Fiscal glosou parte do crédito presumido referente a caroço de algodão, com a alegação de que parte das aquisições de pessoa física foi efetuada com a finalidade de comercialização (revenda), e não para industrialização, como exige o art. 8º da Lei nº 10.925/2004. Assim, foram glosadas as notas fiscais correspondentes nos meses em que as aquisições ocorreram.

71. A defesa alega que as vendas efetuadas não impactam na metodologia do cálculo do crédito presumido considerada pela empresa. Afirma que na apuração do crédito presumido referido na Lei 10.925/2004 a premissa é a produção de mercadorias de origem animal ou vegetal destinada a alimentação humana ou animal e explica a

metodologia adotada pela empresa para apuração e cálculo do crédito presumido: a) O crédito presumido é determinado pela quantidade produzida/vendida de farelo e óleo de algodão, ou seja, se não houve venda/produção, não há o crédito; b) Verifica-se a quantidade em quilos de produção de farelo e óleo de algodão no mês com base nas notas fiscais de venda de produção; c) A partir da quantidade em quilos produzida/vendida, buscar na mesma proporção a quantidade em quilos de notas fiscais de compra de caroço de algodão pelo método UEPS (último que entra, primeiro que sai), para ser considerada no cálculo do crédito presumido.

72. Entretanto, o método utilizado pela empresa para apuração do crédito presumido não encontra amparo na legislação de regência, conforme se verifica nos dispositivos legais adiante reproduzidos:

(...)

73. Vê-se que as pessoas jurídicas poderão deduzir do PIS/COFINS devidos em cada período de apuração o crédito presumido calculado sobre o valor dos insumos adquiridos de pessoa física, pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária, e cooperativa de produção agropecuária. Ou seja, a legislação somente permite a tomada de créditos presumidos relativos às aquisições de insumos para industrialização.

74. Entretanto, **no método utilizado pela empresa, ela toma créditos presumidos relativos às notas fiscais de compras de produtos efetuadas com a finalidade de comercialização (revenda).**

75. Observe-se ainda que **as pessoas jurídicas submetidas ao regime de apuração não cumulativa devem apurar e registrar, de forma segregada, os créditos ordinários (art. 3º das leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003) e os créditos presumidos, discriminando-os em função da natureza, origem e vinculação desses créditos.**

76. As pessoas jurídicas que apuram crédito presumido devem ainda manter controle de estoques diferenciados em relação às importações e às aquisições desses bens, discriminando aqueles que serão utilizados como insumo na industrialização de produtos destinados à exportação ou vendidos à comercial exportadora com o fim específico de exportação, daqueles que serão utilizados como insumos na industrialização de produtos destinados ao mercado interno.

77. Assim, o contribuinte deveria manter controle do seu estoque para discriminar aquelas aquisições que seriam utilizadas como insumos para industrialização. Os créditos presumidos do contribuinte deveriam ser apurados e registrados de forma segregada e seus saldos controlados durante todo o período de sua utilização.

78. Portanto, correta a glosa de créditos presumidos relativos às aquisições efetuadas com a finalidade de comercialização (revenda).

Com razão a DRJ. Inicialmente, destaco que o recorrente não apresentou argumentos para se contrapor às razões apresentadas pela DRJ, limitando-se apenas a repisar o que já havia sido alegado na Manifestação de Inconformidade, o que viola os princípios processuais da Dialecicidade e da Impugnação Específica.

Além disso, como bem identificado pelo Acórdão *a quo*, o método de apropriação dos custos utilizado pelo contribuinte para o cálculo do crédito presumido está em desacordo com o previsto na legislação, tendo em vista que não havia a necessária segregação das compras de caroço de algodão que seriam destinadas a insumos daquelas destinadas à revenda.

O correto seria que o contribuinte simplesmente deduzisse, das compras de caroço de algodão, aquela parcela que foi revendida (a existência de revenda de parte destas aquisições

é fato incontroverso), e apurasse crédito presumido sobre a parcela restante. Contudo, o contribuinte optou por realizar um rateio proporcional, e em seguida aplicar um método “UEPS (Último que Entra, Primeiro que Sai)” para a indicação das compras de bens que teriam sido utilizados como insumos.

Observo que, além de não contestar que parte das aquisições de caroço de algodão foi realmente revendida, o recorrente não impugnou a acusação de ter escriturado valores nos créditos 106, 206 e 306, referentes ao crédito presumido, juntamente à natureza de base de cálculo de Aquisições de Bens para Revenda, conforme consta do Despacho Decisório (fls. 203 e 208):

Crédito presumido – créditos 106, 206, 306

49. O Contribuinte escriturou valores nos créditos 106, 206 e 306, referentes ao crédito presumido, juntamente à natureza de base de cálculo de Aquisições de Bens para Revenda.

50. No entanto, não é possível a obtenção de crédito presumido sobre bens adquiridos para revenda, sendo este crédito relativo à produção de mercadorias de origem animal ou vegetal, consoante art. 8º da Lei nº 10.925/2004:

(...)

51. Desta forma, foram glosados os valores escriturados nos créditos 106, 206 e 306 referentes à rubrica Aquisição de Bens para Revenda.

(...)

Crédito presumido – créditos 106, 206, 306

65. Em consonância com a legislação (já citado art. 8º da Lei nº 10.925/2004), o contribuinte possui direito de apurar crédito presumido referente às aquisições de milho, caroço de algodão, amendoim e quirera de arroz.

66. Para que haja o direito à apuração do crédito presumido, conforme o art. 8º da Lei nº 10.925/2004, as aquisições devem se enquadrar como insumos pelo adquirente, desse modo, as compras com o objetivo de comercialização não geram direito ao crédito presumido.

67. Referente ao caroço de algodão, a empresa apresentou as planilhas com todas as aquisições que geraram o crédito presumido apropriado. No entanto, como já citado anteriormente, a lei permite que apenas as compras de itens utilizados como insumo possam gerar crédito presumido, sendo vedada a sua apuração no caso de aquisições para simples comercialização.

68. No caso em tela, ocorre a industrialização do caroço de algodão para produção de farelo de algodão, óleo de algodão dentre outros produtos, como pode se verificar pela descrição do processo produtivo efetuada pelo contribuinte e confirmada pelas notas fiscais de saída.

69. No entanto, parte das aquisições de pessoa física foi efetuada com finalidade de comercialização, sendo glosadas as notas fiscais correspondentes nos meses em que as aquisições ocorreram.

70. Referente ao milho, amendoim e demais insumos, não foram encontradas irregularidades nos memoriais e cálculo apresentados, portanto foi mantido o valor apresentado pelo Contribuinte.

Conclusão

71. Para a análise das glosas referentes ao crédito presumido de caroço de algodão, elaboramos o arquivo “Crédito Presumido – Algodão” com o demonstrativo da base de cálculo considerada, as glosas realizadas e as respectivas justificativas (anexo da fl. 111).

A Autoridade Tributária, portanto, não realizou a glosa de todo o crédito presumido pleiteado, mas tão somente daquela parcela que o próprio contribuinte escriturou nos créditos 106, 206 e 306, referentes à rubrica “Aquisição de Bens para Revenda”.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao pedido.

VI – DA AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMO

VI.1 – DOS FRETES - DOS CRÉDITOS DECORRENTES DE FRETES NA COMPRA PARA EXPORTAÇÃO

Neste tópico, o recorrente apresenta os seguintes fundamentos para reverter a decisão de piso:

54. Com efeito, embora somente haja previsão expressa para o crédito relativo a “frete nas operações de venda”, quando o ônus for suportado pelo vendedor, há que se observar que, **na compra de bens, o frete, quando pago pelo adquirente, consoante a boa técnica contábil, integra o custo de aquisição desses bens**, o que está consagrado no art. 289, § 1º, do RIR/1999 (“o custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte”).

55. Assim, também na forma de serviços estipulados no inciso II do artigo 2º, poderá o valor do frete compor a base de cálculo dos créditos a serem descontados do PIS e da Cofins não-cumulativos.

56. No entanto, no presente caso, **o Despacho Decisório ora guerreado concluiu que não poderia haver a manutenção integral dos créditos relacionados às despesas de frete na aquisição de insumos sujeitos ao crédito presumido ou aqueles adquiridos com fins específicos de exportação, uma vez que em ambos os casos a possibilidade de apropriação de créditos do frete estaria vinculada a possibilidade de apropriação de crédito das mercadorias transportadas.**

57. **Esse entendimento não merece prosperar, pois, ao contrário da tributação das mercadorias adquiridas, o frete é um negócio jurídico autônomo**, adquirido de pessoa jurídica desvinculada do fornecedor e sujeito, portanto, à incidência da contribuição ao PIS e da COFINS, sendo possível, portando, o creditamento integral das contribuições sobre tais pagamentos.

58. Na verdade, é evidente que o fato de o valor do frete acrescer o custo de aquisição da mercadoria não significa que deva seguir as regras de apropriação de créditos dessa mercadoria, ainda mais em um cenário como o ora apresentado, em que **não existe tributação da mercadoria adquirida** (ou existe apenas de modo parcial – crédito presumido), **mas existe a tributação da operação de frete contratada.**

59. Veja-se, no tocante o disposto ao artigo 6º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/20036, o fato do § 4º do referido dispositivo vedar a apuração de créditos vinculados à receita de

exportação, não importa, via de consequência, que os mesmos não possam se apropriar de créditos oriundos das despesas e custos.

O embasamento legal para a glosa realizada pela Autoridade Fiscal foi o seguinte (fl. 211):

Fretes

88. Na compra de bens, **o serviço de frete, quando pago pelo adquirente, consoante boa técnica contábil, integra o custo de aquisição desses bens**, o que está consagrado no art. 289, § 1º, do RIR/1999 (“o custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte”).

89. Assim, poderá o valor do frete compor a base de cálculo dos créditos a serem descontados do PIS e da Cofins não-cumulativos.

90. Contudo, em alguns casos a legislação veta o creditamento, conforme observado nos casos abaixo relacionados.

91. FRETE NA COMPRA PARA EXPORTAÇÃO: As exportações de mercadorias adquiridas com fim específico de exportação não podem compor as receitas de exportação para fins de cálculo dos índices de rateio, uma vez que não geram direito ao crédito da contribuição ao PIS/Pasep e à COFINS, conforme §4º do art. 6º da lei nº 10.833/2003 (“§ 4º O direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação”).

92. Desta forma, **foram glosados os valores de frete relacionados à descrição “Compra para fim de exportação”, devido ao fato de tais fretes estarem vinculados a mercadorias que são adquiridas com fim específico de exportação, para as quais não é possível o creditamento**, por vedação legal.

De início, deve-se ter como premissa que as mercadorias cujo frete é discutido foram efetivamente adquiridas por empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação, fato não contestado pelo recorrente e que, portanto, resta incontroverso.

O cerne da questão reside em decidir se esse frete estaria incluso na vedação determinada pelo art. 6º, § 4º, da Lei nº 10.833/2003:

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

(...)

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

§ 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.

(...)

§ 4º O direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação.

A matéria não é nova neste Conselho, cujas decisões estão divididas em duas correntes distintas:

a) para a corrente majoritária, a vedação acima transcrita alcança toda e qualquer espécie de crédito;

b) para a corrente minoritária, a vedação alcança apenas os créditos diretamente vinculados à receita de exportação, quais sejam, aqueles referentes exclusivamente à aquisição dos bens exportados pelas empresas comerciais exportadoras. Assim, os chamados custos indiretos, tais como armazenagem, aquisição de insumos, aluguel, energia elétrica, etc, que atendam aos critérios de essencialidade e relevância, podem gerar créditos para tais empresas.

Por bem sintetizar os argumentos em defesa de cada corrente, trago à colação dois precedentes deste CARF:

i) Acórdão nº 3402-009.123, Sessão de 22 de setembro de 2021:

EMENTA

CREDITAMENTO. DESPESAS INDIRETAS. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. POSSIBILIDADE.

A vedação do § 4º, do art. 6º, da Lei nº 10.833/03, deve cingir-se às despesas diretamente empregadas com a aquisição das mercadorias destinadas à exportação, não abarcando os custos indiretos, como as despesas com frete na venda, armazenagem, aquisição de insumos, aluguel, energia elétrica, dentre outros, que são suportados pelo vendedor/exportador, cujos créditos poderão ser apropriados na forma dos art. 3º, das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02.

(...)

VOTO

(...)

2.3 – Da abrangência do vedação do § 4º, do artigo 6º da Lei nº 10.833/03 – ‘créditos vinculados à receita de exportação’

Por fim, sobre esse ponto, argumenta a Recorrente que, ainda que fosse configurada a sua natureza de comercial exportadora que adquira mercadorias com fim específico de exportação, a vedação do § 4º, do artigo 6º da Lei nº 10.833/03 aplica-se “apenas em relação aos custos diretamente relacionados à aquisição de mercadorias e, no presente caso, os créditos de PIS e COFINS estão relacionados aos custos indiretos, que são devidamente tributados por essas contribuições” (fl. 1013). Tratam-se de despesas (tributadas por aludidas contribuições) como o frete, armazenagem, aquisição de insumos, aluguel, energia elétrica, dentre outros, que originaram o direito de crédito da COFINS, objeto do pedido de ressarcimento que originou o presente processo administrativo.

Para tal afirma que § 4º, do artigo 6º da Lei nº 10.833/03, sequer deveria existir porque as Leis nº 10.833/03 e 10.637/02 já estabeleceram nos seus art. 3º, § 2º, II, a impossibilidade de aproveitamento de créditos derivados da aquisição de bens e

serviços não tributados pelas contribuições. Assim, como as receitas de exportação não são tributadas, não há que se falar em direito ao crédito relativos aos custos diretamente relacionados à aquisição de mercadorias com fim específico de exportação. Com efeito, o § 4º, do art. 6º, somente reforçou tal entendimento. Vale rememorar os citados dispositivos legais:

(...)

A Recorrente afirma ser necessário fazer uma interpretação literal e sistemática dos citados dispositivos, assim como a teleológica, já que a intenção do legislador é a desoneração das exportação e a tributação dos custos e despesas indiretos redundaria em onerá-las.

Fundamenta que é essa a intenção, inclusive, do legislador constitucional, conforme art. 149, § 2º, da CF e aduz que “se a intenção do legislador fosse ampliar a vedação do art. 6º, § 4º da Lei n. 10.833/03, incluindo também os custos indiretos suportados pelo exportador, teria expressamente consignado sua intenção na redação do dispositivo” (fl. 825).

Por outro lado, a fiscalização e a DRJ entendem que a vedação constante no § 4º do art. 6º da lei nº 10.833/03 abrange todo e qualquer custo relacionado à produção de receitas de exportação e não só os custos relacionados à própria aquisição da mercadoria revenda.

A DRF e DRJ reconhecem que as empresas comerciais exportadoras adquirem bens e serviços que se classificam em dois grupos distintos: 1) dos custos, insumos diretos, em que se encontram as mercadorias adquiridas com o fim específico de exportação e; 2) das despesas, em que se encontram as demais aquisições de bens e serviços que são utilizados para o funcionamento da empresa, ou seja, que são utilizados ou consumidos pela empresa para a consecução de suas atividades, não sendo enviados para o exterior, tais como alguns serviços adquiridos, as despesas com energia elétrica, com aluguéis, com fretes e armazenagem, etc.

Contudo, para fins de interpretação do § 4º, do artigo 6º da Lei nº 10.833/03, defendem que os custos e despesas de ambos os grupos estão abarcados pela vedação legal. Isso porque, se não fosse assim, o § 4º, do artigo 6º da Lei nº 10.833/03, não deveria existir, tendo em vista a existência do comando do art. 3º, § 2º, II. Fundamenta seu entendimento também em soluções de consulta, v.g. Solução de Divergência nº 8 - Cosit - 24 de janeiro de 2017, e decisões deste Conselho.

Vejamos:

(...)

O art. 6º, incisos I e III, da Lei nº 10.833/03, repetiu o comando constitucional e reiterou que a COFINS e o PIS não incidem sobre as receitas decorrente de exportação e aquelas derivadas de a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

Apesar da impossibilidade da incidência das aludidas contribuições sobre as receitas de exportação, o legislador ordinário permitiu, em nome do princípio da não cumulatividade, a apropriação de créditos relativos aos custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação (§ 3º, do art. 6º, da Lei nº 10.833/03), o que poderia ser realizado por meio de dedução de valores devidos de tais contribuições, decorrente das demais operações no mercado interno; compensações com débitos próprios, ou, na sua impossibilidade, mediante pedido de ressarcimento (§ 1º e 2º, do art. 6º, da Lei nº 10.833/03).

Ocorre que, no tocante às exportações por comerciais exportadoras que adquirem mercadorias com o fim específico de exportação, a legislação vedou a apropriação de créditos vinculados à receita de exportação:

Art. 6º.

§ 4º O direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação.

Veja-se, da leitura do dispositivo acima, não me parece que existe outra interpretação senão a de que a vedação nele contida diz respeito aos custos derivados da aquisição das mercadorias que serão exportadas com fim específico de exportação.

Noutras palavras, o legislador ordinário quando previu o benefício em questão tratou de ressaltar, expressamente, a hipótese em que a empresa comercial exportadora adquire mercadoria com o fim exclusivo de exportação, vedando, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação (art. 6º, §4º) - entenda-se decorrentes da venda da mercadoria.

Não vejo, desta forma, como dar o alcance pretendido pela autoridade fazendária e pela RJ ao § 4º, do art. 6º, da Lei n. 10.833/2003.

ii) Acórdão nº 3401-011.087, Sessão de 25 de outubro de 2022:

EMENTA

CRÉDITOS. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DESPESAS DE EXPORTAÇÃO. COMERCIAL EXPORTADORA. VEDAÇÃO LEGAL.

O direito de utilizar o crédito do PIS/Pasep e da Cofins no regime não cumulativo não beneficia a empresa comercial exportadora relativamente a frete e armazenagem vinculados à exportação, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação.

(...)

VOTO

(...)

Em relação ao caso em comento, a Recorrente atua como comercial exportadora, cujo objeto social principal é a aquisição de commodities agrícolas no mercado interno para posterior revenda nos mercados interno e externo, impende considerar o estabelecido pelo artigo 6º, §4º, da Lei nº 10.833/2003, verbis:

(...)

Depreende-se do dispositivo que apesar da impossibilidade da incidência das aludidas contribuições sobre as receitas de exportação, o legislador ordinário permitiu aos vendedores a apropriação de créditos relativos aos custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação (§ 3º, do art. 6º, da Lei nº10.833/03), por meio de dedução de valores devidos de tais contribuições, decorrente das demais operações no mercado interno; compensações com débitos próprios, ou, na sua impossibilidade, mediante pedido de ressarcimento (§ 1º e 2º, do art. 6º, da Lei nº10.833/03).

Assim, nesse arranjo normativo, não se está a discutir a existência da vedação, mas sua abrangência em relação a comerciais exportadoras. Sobre o assunto, alega a Recorrente, em síntese, que a vedação alcança tão somente o crédito decorrente diretamente da aquisição de mercadorias adquiridas para fins de exportação, o que não seria o caso:

(...)

No entanto, melhor sorte não socorre a linha de defesa construída com esmero, justamente por tratar-se de comercial exportadora conforme reconhecido no próprio recurso, inclusive no tocante aos gastos considerados indiretos:

(...)

A matéria já foi objeto de apreciação por este D. Colegiado, com outra composição, reproduz a ementa do Acórdão nº 3401.008.724, de relatoria do Ilustre Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2004

CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DESPESAS DE EXPORTAÇÃO. COMERCIAL EXPORTADORA. VEDAÇÃO LEGAL.

O direito de utilizar o crédito do PIS/Pasep e da Cofins no regime não cumulativo não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim específico de exportação, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação.

Também nesse sentido, destaco o Acórdão nº 3302-011.455, de relatoria do Conselheiro José Renato Pereira de Deus, julgado na Sessão de 23 de agosto de 2021:

(...)

Nesse contexto, em que pese acreditar haver espaço para debate, entendo que cabe ao legislador fixar os limites objetivos para implementação da não-cumulatividade, dadas as características das contribuições, filiando-me neste momento à interpretação que vem prevalecendo, no sentido de vedar o creditamento da comercial exportadora, vinculado à receita de exportação.

Ante o exposto, conheço do recurso voluntário para no mérito negar-lhe provimento.

Me filio à corrente minoritária. Com efeito, a regra estabelecida no art. 6º, § 4º, da Lei nº 10.833/2003, apenas reafirma a regra dos art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02, inviabilizando o crédito decorrente de aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, como é o caso da aquisição de mercadorias com fim específico de exportação.

A norma determina que a empresa comercial exportadora que adquiriu mercadorias com o fim específico de exportação, nesta hipótese, não pode apurar créditos vinculados à receita de exportação. Com a devida vênia àqueles que defendem a impossibilidade de qualquer tipo de creditamento pela empresa comercial exportadora, entendo que a interpretação dada ao dispositivo legal está equivocada.

Se tal entendimento fosse o correto, bastaria que a lei determinasse que “para a empresa comercial exportadora, fica vedada a apuração de créditos”. Quando a lei delimita que o impedimento se refere apenas a “apuração de créditos vinculados à receita de exportação”,

mesmo tratando-se de aquisição com o fim específico de exportação, evidentemente está admitindo a possibilidade de creditamento em relação a outras espécies de créditos.

A meu ver, a melhor forma de definir quais sejam os “créditos vinculados à receita de exportação” é aquela que utiliza o **critério da interpretação conforme a Constituição**, técnica de controle de constitucionalidade que consiste em adotar a interpretação mais favorável à Constituição Federal, considerando-se seus princípios e a jurisprudência, com o objetivo de preservar a validade das normas que possuem mais de uma interpretação possível, sendo que ao menos uma delas é compatível com a Constituição.

Como já indicado pelo Poder Judiciário em diversas oportunidades, **a Constituição Federal tem como uma de suas diretrizes o estímulo ao comércio exterior**. Trago como precedente o voto-vista pela Exm.ª Ministra Regina Helena Costa no julgamento dos Embargos de Divergência em REsp nº 1.210.941/RS, Relator Ministro Og Fernandes, data da publicação 01/08/2019:

São exemplos da diretriz constitucional de estimular as exportações as previsões inseridas nos arts. 149, § 2º, I (“As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: I – não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação”); **155, § 2º, XII, alíneas e e f** (“Cabe à lei complementar: [...] e) excluir da incidência do imposto [ICMS], nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, a; f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias”); **156, § 3º, II** (“Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo [ISSQN], cabe à lei complementar: II – excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior”); **e 40 do ADCT** (“É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição”).

Trata-se de alívio fiscal, indutor do desenvolvimento econômico, cujas leis de regência elegeram as empresas produtoras e exportadoras de mercadorias nacionais para beneficiarem-se do ressarcimento de créditos presumidos de IPI e, desse modo, **propiciar o incremento do volume de exportações, atenuando o indesejado fenômeno da “exportação de tributos”**.

No mesmo sentido, a decisão do Recurso Extraordinário nº 606.107-RS em 22/05/2013, transitado em julgado em 05/12/2013, com Repercussão Geral reconhecida, tendo como relatora a Min. Rosa Weber:

Nos termos do art. 155, § 2º, II, “b”, da Carta Constitucional, a não incidência e a isenção nas operações de saída implicam a anulação do crédito relativo às operações anteriores. Mas, para as exportações – o que aqui sobreleva –, o tratamento é distinto. **O art. 155, § 2º, X, “a”, da CF, a um só tempo, imuniza as operações de exportação e assegura “a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores”**.

A finalidade desse dispositivo não é evitar a incidência cumulativa do ICMS, mas incentivar as exportações, desonerando, por completo, as mercadorias nacionais do seu ônus econômico e permitindo, dessa forma, que as empresas brasileiras exportem produtos, e não tributos.

Nessa linha, sujeitar à incidência do PIS e da COFINS os valores auferidos pela transferência dos créditos de ICMS a terceiros significaria vilipendiar a letra e o escopo da imunidade estampada no art. 155, § 2º, X, “a”, da Carta Constitucional.

Violar-se-ia a sua letra porque se estaria obstaculizando o integral “aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores”, mediante a expropriação parcial dos créditos, na parcela correspondente à carga tributária advinda da incidência das contribuições citadas. (...)

Como os produtos adquiridos pela comercial exportadora com o fim específico de exportação (revenda) **não foram onerados pelas contribuições** quando da saída da empresa produtora, faz todo o sentido que não gerem créditos em favor do adquirente, porque a empresa produtora já se beneficiou dos créditos das etapas anteriores, não havendo qualquer ofensa à Constituição Federal.

Isso não gera prejuízo à comercial exportadora, uma vez que sobre a saída destas mercadorias para a exportação não incidirão as referidas contribuições. É exatamente por esse motivo que o art. 6º, § 4º, da Lei nº 10.833/2003 veda a apuração de crédito pela comercial exportadora referentemente aquisição de mercadorias destinadas à exportação; se assim não o fosse, a comercial exportadora se beneficiaria **do mesmo crédito** já utilizado pela empresa produtora no final do ciclo produtivo. Ou seja, o crédito seria utilizado em duplicidade.

Situação distinta ocorre com os demais dispêndios efetuados pela empresa comercial exportadora para a realização de sua atividade empresarial, os chamados custos indiretos, tais como armazenagem, aquisição de partes e peças de reposição, aluguel e manutenção de prédios, máquinas e equipamentos, encargos de depreciação, combustíveis e lubrificantes, energia elétrica, edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros (utilizados nas atividades da empresa), EPI, etc, que atendam aos critérios de essencialidade e relevância (empresas que exerçam o comércio apenas não podem se creditar sobre insumos, já que nada produzem).

Aquela duplicidade que a lei visa a proibir não ocorre com relação aos custos e despesas indiretas que são suportados pela comercial exportadora, as quais geram o direito ao crédito ao exportador, conforme art. 3º, da Lei nº 10.833/03 e 10.637/02. Entendimento diverso resultaria em onerar reflexamente as operações de exportação, violando o princípio constitucional da não cumulatividade, cujo objetivo é desonerar a carga tributária, buscando evitar a cumulação da incidência dos tributos ao longo da cadeia econômica.

Deve ser ressaltada a contradição existente no entendimento majoritário deste Conselho: o art. 9º da Lei nº 10.833/2003 afirma que “A empresa comercial exportadora que houver adquirido mercadorias de outra pessoa jurídica, com o fim específico de exportação para o exterior, que, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contados da data da emissão da nota fiscal pela vendedora, não comprovar o seu embarque para o exterior, **ficará sujeita ao pagamento de todos os impostos e contribuições que deixaram de ser pagos pela empresa vendedora**”.

Ora, nessa situação, não há dúvidas de que, caso a empresa altere seu planejamento e revenda as mercadorias no mercado interno, sofrerá a incidência das contribuições mas poderá usar os créditos respectivos normalmente. Como se justifica que tenha esse direito caso rededique as mercadorias para o mercado interno, mas não poderá fazê-lo caso realmente efetue as exportações, que deveriam ser estimuladas/incentivadas?

Neste sentido tem se manifestado o Poder Judiciário, conforme os seguintes precedentes do Tribunal Regional Federal da 4ª Região:

i) Apelação nº 5020376-51.2016.4.04.7100/RS, Relator: JORGE ANTÔNIO MAURIQUE. Data da Decisão: 05/04/2017:

VOTO

O julgador de origem desatou com critério e acerto as questões suscitadas nos autos. Assim, para evitar desnecessária tautologia, transcrevo seus fundamentos e adoto-os como razões de decidir:

"2.1 Declaração de compensação com créditos de PIS/Exportação:

A autora, reputando-se credora de PIS não cumulativo decorrente das suas exportações, relativo aos meses de junho e julho de 2003, e apurados em conformidade com o art. 3º da Lei 10.637/02, transmitiu declaração para compensar débitos de COFINS, IRPJ e CSL.

2.2 Glosa da compensação:

Em procedimento de ação fiscal, a fiscalização constatou que nos meses de junho e julho de 2003 haviam sido incluídos os créditos de PIS provenientes de compras com o fim específico de exportação. Empresas vendiam as mercadorias para a autora, explicitando tratar-se de vendas para exportação, usufruindo dos direitos de crédito de PIS das operações anteriores.

Em decorrência disso, o Fisco não homologou a compensação porque entendeu que a autora é uma comercial exportadora não poderia beneficiar-se dos créditos utilizados por terceiros, com base no §4º do art. 6º, da Lei 10.833/03 e art. 7º, §2º, da Lei 10.637/02.

2.3 Créditos de PIS nas exportações:

A Lei 10.637/02 dispõe que o PIS não incidirá sobre as receitas de exportação, assegurando ao contribuinte o direito ao crédito apurado com base nas mercadorias adquiridas para revenda e outros itens e encargos, para ser utilizado na forma prevista pela lei (art. 5º).

2.4 Restrições ao crédito de COFINS para as comerciais exportadoras:

A autora, ao comprar grãos de terceiros para exportar, é uma comercial exportadora.

O art. 6º, § 4º, da Lei nº 10.833/2003, que trata da COFINS não cumulativa, possui a seguinte redação:

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

§ 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.

§ 2o A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1o poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 3o O disposto nos §§ 1o e 2o aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8o e 9o do art. 3o.

§ 4o O direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1o não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação.

Assim, como não incide a COFINS sobre a receita de operação de venda à empresa comercial exportadora com o fim de exportação, o vendedor tem o direito de utilizar o crédito. Por isto que a comercial exportadora, ao adquirir a mercadoria e exportá-la, não terá direito à apuração do crédito.

(...)

Ante o exposto, voto por negar provimento ao apelo e à remessa oficial.

**ii) Apelação nº 5003026-48.2010.404.7201/SC, Relator: JOEL ILAN PACIORNIK.
Data da Decisão: 21/05/2014:**

EMENTA

TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. EXPORTADORA. DESPESAS DE FRETES NACIONAIS E INTERNACIONAIS E DESPESAS DE ARMAZENAMENTO. CREDITAMENTO.

Hipótese em que a Impetrante, exportadora, adquire da produtora produtos para o fim exclusivo de exportação, nos termos do artigo 6º, III, da Lei 10.833/2003.

O art. 6º da Lei n. 10.833/2003 prevê que não incidirá COFINS sobre as receitas decorrentes das operações de (I) exportação de mercadorias para o exterior e (III) vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação. Assim, A empresa produtora aproveita os créditos do PIS e da COFINS referentes às etapas anteriores e sobre a saída dos produtos para a comercial exportadora também não há incidência das contribuições, conforme lhe autoriza o parágrafo 1º do artigo 6º da Lei 10.833. Nesse caso, a Exportadora (ora Impetrante) não se credita de PIS e COFINS sobre o preço da mercadoria, eis que já estava desonerada de tais contribuições sociais a mercadoria na saída do estabelecimento produtor.

Contudo, à Exportadora existe o direito de aproveitar créditos referentes às despesas com fretes contratados e despesas de armazenagem, nos termos do artigo 3º, IX, da Lei n. 10.833/2003.

Não se aplica a estas circunstâncias a restrição prevista no §4º do art. 6º da Lei n. 10.833/2003, que se refere tão somente ao crédito decorrente das mercadorias adquiridas para fins de exportação, o que não é o caso. Isso porque a exportadora (Impetrante) pretende usufruir de créditos referentes às despesas de frete e armazenagem, constituídos após ter adquirido as mercadorias da produtora.

VOTO

Tenho que, relativamente ao mérito, merece ser mantida a sentença apelada, cujos fundamentos acolho como razões de decidir:

2. *Cumpre, inicialmente, destacar que é pacífica a questão relativa à possibilidade de as empresas produtoras exportadoras apurarem créditos de PIS e COFINS sobre o frete nacional e internacional, bem como sobre as despesas de armazenagem, desde que pagas à pessoa jurídica nacional e o ônus seja suportado pelo vendedor.*

(...)

3. A questão posta nos autos exige verificar se a impetrante, na condição de empresa Comercial Exportadora (não produtora), pode se utilizar dos créditos do PIS e da COFINS incidentes sobre a contratação de serviços de armazenagem, movimentação e frete de produtos destinados à exportação.

Para sustentar seu pedido a impetrante alega que o artigo 3º inciso IX da Lei n. 10.637/02 e art. 15, inciso II da Lei n. 10.833/03 lhe possibilita tomar créditos de PIS e COFINS incidentes sobre fretes nacionais e internacionais, além de despesas de armazenamento, relativos aos produtos exportados, desde que contratados com pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, uma vez que se enquadra na modalidade de tributação não-cumulativa, com direito ao desconto de créditos oriundos das operações anteriores.

4. Pois bem: o princípio constitucional da não-cumulatividade tem como objetivo a diminuição da carga tributária, buscando evitar a cumulação da incidência dos tributos ao longo da cadeia econômica.

As Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003 estabeleceram concessões de créditos taxativamente previstos para que sejam aproveitados por meio de dedução da contribuição incidente sobre o faturamento apurado na etapa posterior.

Assim, como acima referido, as empresas em geral têm direito ao aproveitamento dos créditos do PIS e da COFINS sobre o frete nacional e internacional, bem como sobre as despesas de armazenagem de produtos destinados à exportação, em atenção ao princípio da não-cumulatividade e da não exportação de tributos.

No caso em exame, no entanto, a autoridade fazendária alega que a impetrante não faz jus à obtenção do crédito por conta da vedação do art. 6º, §4º da Lei n. 10.833/03, que prevê ser defeso à empresa comercial exportadora (caso da impetrante), que tenha adquirido mercadorias com fim específico de exportação, apurar créditos vinculados à receita de exportação.

Transcrevo a legislação atinente à matéria em debate para melhor análise da questão:

(...)

Vê-se, aqui, que o legislador ordinário quando previu o benefício em questão tratou de ressaltar, expressamente, a hipótese em que a empresa comercial exportadora adquire mercadoria com o fim exclusivo de exportação, vedando, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação (art. 6º, §4º) - entenda-se decorrentes de venda da mercadoria.

Não vejo, no entanto, como dar o alcance pretendido pela autoridade fazendária ao §4º do art. 6º da Lei n. 10.833/2003.

5. Explico meu ponto de vista: o que vem a ser uma empresa comercial exportadora?

A empresa Comercial-Exportadora é uma empresa que tem, como objetivo social, basicamente, a exportação indireta de produtos, ou seja, ela adquire mercadorias do produtor com o fim específico de exportar. Não há a exigência de ser criado um tipo específico de sociedade para o desempenho dessa firma.

A Trading Company, por sua vez, é uma espécie do gênero empresa Comercial-Exportadora, constituída de acordo com especificações vinculadas e elencadas no DL 1.248/72, bem como no atual Regulamento Aduaneiro (Decreto 6759/09).

A WEG Exportadora S/A é uma sociedade deste último tipo (trading, logo comercial exportadora), foi constituída sob como uma S/A, com capital mínimo fixado e registro nos órgãos de administração do comércio exterior - SECEX (fls. 26 e segs. - estatutos da sociedade).

5.1. Daí, o transcrito art. 6º da Lei n. 10.833/2003 prevê que não incidirá COFINS sobre as receitas decorrentes das operações de (I) exportação de mercadorias para o exterior (...) e (III) vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

Ou seja, sobre a saída do produto (mercadoria) da empresa produtora com destino à exportação não há incidência das contribuições ao PIS e à COFINS, quer tenha destino diretamente o mercado externo (inc. I); quer seja vendida à empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação (inc. III).

Desta forma os créditos acumulados durante as etapas anteriores pertencem à empresa produtora, que representa o final do ciclo produtivo, em respeito à aplicação do princípio constitucional da não-cumulatividade (a empresa produtora se beneficia dos créditos das etapas anteriores) e do princípio que veda a exportação de tributos (a saída da mercadoria ao exterior se encontra acobertada pela não-incidência das contribuições).

5.2. No caso de venda do produto para uma empresa comercial exportadora (inc. III) a situação é (ou deveria ser) a mesma. A empresa produtora aproveita os créditos do PIS e da COFINS referentes às etapas anteriores e sobre a saída dos produtos para a comercial exportadora também não há incidência das contribuições.

Aqui reside a aplicação do citado §4º do art. 6º da Lei. 10.833/2003.

Como os produtos adquiridos pela comercial exportadora para fins de exportação não foram onerados pelas contribuições ao PIS e à COFINS quando da saída da empresa produtora, consequentemente não irão gerar créditos em favor da comercial exportadora.

Isso porque a empresa produtora representa o final do ciclo produtivo e, como tal, deve se beneficiar dos créditos das etapas anteriores tendo em vista que a saída do produto para exportação não será tributada.

Disso não resulta nenhum prejuízo à comercial exportadora tendo em vista que também sobre a saída destas mercadorias para a exportação não incidirão as referidas contribuições.

Por este motivo, o §4º do art. 6º da Lei n. 10.833/2003 veda a apuração de crédito pela comercial exportadora referentemente às mercadorias destinadas à exportação.

Se assim não o fosse, a comercial exportadora se beneficiaria de um crédito já utilizado pela empresa produtora no final do ciclo produtivo. Ou seja, o crédito seria utilizado em duplicidade.

5.3. Esse risco, contudo, não vislumbro neste caso.

Não há a preocupação de ter sido instituída WEG Exportadora S/A com o intuito de burla ao fisco, tão só pelo fato de que aparentemente, essa empresa foi constituída após consideradas "as vantagens de se concentrar as atividades relacionadas às exportações das empresas do Grupo WEG numa só companhia, visando minimizar custos burocráticos e operacionais, maximizando-se os resultados com o mercado externo" (fls. 26 - ata da assembleia de constituição da empresa). Dado o tamanho do Grupo WEG, parece sensata a criação de uma empresa com o fito específico de lidar com o comércio exterior.

Ora, o crédito tributário da WEG produtora (lato sensu) encerra-se no momento da venda da mercadoria à Comercial Exportadora WEG Exportadora S/A e pela produtora será aproveitado. A Exportadora não se credita de PIS e COFINS sobre o preço da mercadoria, eis que já estava desonerada de tais contribuições sociais a mercadoria na saída do estabelecimento produtor. Não haverá duplicidade de crédito em favor de um mesmo grupo econômico.

Veja-se, ademais, **que a impetrante nem cogitou de pedir o reconhecimento do crédito de PIS e COFINS sobre o preço da mercadoria exportada, mas apenas sobre frete, armazenagem e movimentação.**

6. Das despesas com frete e armazenamento.

Como visto no tópico anterior, a comercial exportadora não faz jus aos créditos do PIS e da COFINS sobre as mercadorias adquiridas para exportação, posto que estas foram desoneradas na sua saída da empresa produtora e os créditos das referidas contribuições já foram aproveitados no final do ciclo produtivo.

6.1. No caso trazido aos autos, a impetrante, na condição de comercial-exportadora, busca aproveitar os créditos do PIS e da COFINS incidentes sobre as aquisições de serviços de armazenagem e frete de produtos destinados à exportação.

6.2. Prossigo: o inc. IX do art. 3º da Lei n. 10.833/2003 dispõe que o contribuinte poderá descontar créditos calculados em relação à "armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I (bens adquiridos para revenda) e II (bens e serviços utilizados como insumos), quando o ônus for suportado pelo vendedor".

Como visto a restrição imposta pelo §4º do art. 6º da Lei n. 10.833/2003 se refere tão-somente à vedação desse creditamento decorrente das mercadorias adquiridas pela comercial exportadora para fins de exportação.

Desta forma, não encontro previsão legal que obste que a comercial exportadora usufrua dos créditos decorrentes das despesas com frete e armazenagem das mercadorias destinadas à exportação, quando tenha ela arcado com esse custo.

6.3. Faço aqui um novo comparativo entre a exportação realizada pela empresa produtora e pela comercial exportadora, a fim de observar a aplicação do princípio da não-cumulatividade.

Conforme previsão legal (art. 3º, IX, da Lei n. 10.833/2003), e consoante os termos da Solução de Consulta n. 102 da Secretaria da Receita Federal do Brasil da 9ª Região Fiscal, "no tocante às empresas em geral, conclui-se permitida a apuração de créditos sobre o frete internacional - e, por expressa previsão legal, também do frete nacional e despesas de armazenagem -, quando pagos a pessoa jurídica nacional e o ônus seja suportado pelo vendedor".

Ou seja, quando a exportação é realizada pela própria empresa produtora é permitida a apuração de créditos do PIS e da COFINS sobre as despesas de frete e armazenamento em atenção ao princípio da não-cumulatividade.

Ora, não havendo restrição legal, visto que o §4º do art. 6º da Lei n. 10.833/2003 se refere tão-somente ao crédito decorrente das mercadorias adquiridas para fins de exportação, pode também a comercial exportadora usufruir dos créditos referentes às despesas de frete e armazenagem, sob pena de afronta ao princípio da não-cumulatividade.

Como as despesas com frete nacional e armazenagem não são desonerados das contribuições ao PIS e à COFINS, o regime da não-cumulatividade prevê que a empresa adquirente dos serviços aproveite os créditos das etapas anteriores, pois, caso contrário, teria que arcar com o ônus da tributação de toda cadeia.

Possível, portanto, o aproveitamento do crédito do PIS e da COFINS das despesas de fretes nacionais e internacionais e despesas de armazenamento e movimentação contratados pela impetrante.

6.3.1. Transcrevo parte de voto de nossa Corte Regional, apenas no que aproveitável ao presente caso, eis que lá se tratou de crédito prêmio, mas especialmente útil o voto no que tange à isonomia tributária:

"A razão para tal tratamento é muito simples. Os benefícios à exportação (...) visam a desonerar a produção e comércio de produtos destinados ao exterior.

O que se busca é fazer com que o produto brasileiro seja competitivo no mercado internacional, de modo que se possa incrementar as exportações e gerar um superávit na balança comercial, de que tanto o País necessita.

Para tanto, é absolutamente irrelevante se a produção e exportação de bens é realizada por uma única pessoa jurídica ou se, como no caso dos autos, uma empresa produz os bens e outra, voltada exclusivamente à comercialização, os exporta" (AC 200004011083281, LEANDRO PAULSEN, TRF4 - PRIMEIRA TURMA, 06/02/2002).

O único acréscimo que tenho por necessário, é no sentido de reforçar que o parágrafo 4º do artigo 6º da Lei 10.833/2004 não tem aplicação no caso concreto em razão de proibir que a exportadora se aproveite de créditos que pertenciam à produtora. Já os créditos decorrentes da contratação de fretes e de armazenamento, ocorridos por conta da exportadora, por essa podem ser aproveitados, conforme fundamentado acima.

Partindo, portanto, da premissa de que as empresas comerciais exportadoras podem se creditar das contribuições pagas nas despesas indiretas que sejam essenciais e relevantes ao processo produtivo ou serviço prestado, resta saber se o frete na aquisição das mercadorias que serão exportadas atende a esses requisitos.

Vejamos o que consta no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003:

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

(...)

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

Observe-se que a lei concede, no inciso IX do *caput* do art. 3º, o creditamento sobre o frete na operação **de venda**, mas silencia em relação ao frete na operação de compra/aquisição, o que indica, à toda evidência, que seu creditamento não está permitido, **como já decidido expressamente no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.**

Se assim não fosse, teria sido desnecessário ressaltar que o frete que poderia gerar crédito seria aquele referente a operações de venda, bastando ao inciso IX conter o texto “armazenagem de mercadoria e frete”, e não “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda”. Como é de amplo conhecimento, é regra de Hermenêutica que “a lei não usa palavras ou expressões inúteis”.

Da mesma forma, sabe-se que o direito utiliza, na interpretação das leis, a máxima “o que a lei não incluiu é porque desejou excluir, não devendo o intérprete incluí-la”, ou *inclusio unius alterius exclusio*. Se a lei não incluiu o frete de compra dentre os itens geradores de crédito, é porque desejou excluí-lo.

Contudo, tendo em vista que, nos termos do art. 289 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR), o custo do frete integra o custo de aquisição dos insumos, admite-se que este dispêndio, de forma indireta, como um componente do custo dos insumos, possa gerar crédito.

Art. 289. O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro de Inventário, no fim do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14).

§ 1º O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13).

§ 2º Os gastos com desembaraço aduaneiro integram o custo de aquisição.

§ 3º Não se incluem no custo os impostos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal.

Deste contexto advém uma importante consequência: o crédito gerado pelo frete na aquisição de insumos não é obtido com o puro e simples registro, na escrituração fiscal, do PIS e da Cofins incidentes sobre a operação de transporte. **Este valor, como demonstrado, não consta do rol de operações elencados no art. 3º da Lei nº 10.833/2003 como passíveis de gerar crédito.**

O procedimento que o contribuinte deve realizar é acrescer o custo deste frete ao custo do seu insumo, como lhe permite o já citado art. 289 do Decreto nº 3.000/99, e sobre o valor total da aquisição fazer incidir a alíquota do PIS e da Cofins.

Esta diferença na forma de apuração do crédito é de extrema relevância, tendo em vista casos em que **(i)** a alíquota das contribuições incidente sobre os insumos pode ter sido reduzida (por exemplo, nas hipóteses de crédito presumido agroindustrial), nos quais o valor do crédito apurado será inferior àquele que incidiu sobre o frete; **(ii)** os insumos (ii.1) são tributados pelas contribuições à alíquota zero; (ii.2) são NT – não-tributados; **(ii.3) são isentos ou imunes;** (ii.4) estão com a tributação suspensa; e (ii.5) estão sujeitos ao regime monofásico, **e (iii)** o insumo transportado gera crédito que não é ressarcível, somente podendo ser utilizado para dedução na escrita fiscal, **hipóteses nas quais a operação de aquisição não irá gerar crédito ressarcível, seja sobre o insumo, seja sobre o frete respectivo.**

Neste sentido entendeu o Superior Tribunal de Justiça (STJ), quando do julgamento do Recurso Especial nº 1.632.310/RS, Relator Ministro Mauro Campbell Marques. Publicação em 15/12/2016:

2. **Caso em que pretende a empresa** - distribuidora/varejista de combustíveis, contribuinte de PIS/PASEP e COFINS não cumulativos submetidos à alíquota zero pelas receitas auferidas na venda de combustíveis, **creditar-se pelo valor do frete pago na aquisição dos combustíveis** junto às empresas produtoras/importadoras dos mesmos, ou empresas distribuidoras/varejistas antecedentes na cadeia, estando as empresas produtoras/importadoras sujeitas a uma alíquota maior dos referidos tributos (tributação monofásica) e as demais à alíquota zero.

3. Com efeito, à luz do princípio da não cumulatividade, **e considerando que o frete (transporte) integra o custo de aquisição das mercadorias destinadas à revenda** (regra estabelecida pelo art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77 e pelo art. 289, § 1º, do Decreto nº 3000/99 - RIR/99), **o creditamento pelo frete pago na aquisição (entrada) somente faz sentido para a segunda empresa na cadeia se esse mesmo frete, como receita, foi tributado por ocasião da exação paga pela primeira empresa na cadeia** (receita da primeira empresa) quando vendeu a mercadoria (saída) e será novamente tributado na segunda empresa da cadeia como receita sua quando esta revender a mercadoria (nova saída). Assim, com a entrega do creditamento, o frete sofrerá a exação somente uma única vez na cadeia, tornando a tributação outrora cumulativa em não cumulativa.

(...)

6. Desse modo, **se a aquisição dos combustíveis não gera créditos pelo seu custo dentro do Regime Especial de Tributação Monofásica**, conforme o reconhecido pela lei e jurisprudência, **certamente o custo do frete (transporte) pago nessa mesma aquisição não pode gerar crédito algum**, visto que, como já mencionamos, o frete, por força de lei (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77 e pelo art. 289, § 1º, do Decreto nº 3000/99 - RIR/99) é componente do custo de aquisição e o custo de aquisição não gera créditos nesse regime.

7. **Se o frete, por força de lei** (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77 e pelo art. 289, § 1º, do Decreto nº 3000/99 - RIR/99) **é componente do custo de aquisição**, via de regra, no regime de tributação não-cumulativa, **o frete pago pelo revendedor na aquisição (entrada) da mercadoria para a revenda gera sempre créditos para o adquirente, não pelo art. 3º, IX, da Lei n. 10.833/2003, mas pelo art. 3º, I, primeira parte, da mesma Lei n. 10.833/2003**. Aí, data vênica, o equívoco e incoerência do precedente REsp. n. 1.215.773-RS com os demais precedentes desta Casa, pois além de pretender criar um tipo de creditamento que já existia o estendeu para situações dentro do regime de substituição tributária e tributação monofásica sem analisar a coerência do crédito que criou com esses mesmos regimes.

8. O citado REsp. n. 1.215.773-RS não se aplica ao caso concreto. Isto porque, além de o precedente não ter examinado expressamente a questão referente aos casos de substituição tributária e tributação monofásica como a do presente processo (a situação do precedente foi a de substituição tributária mas sequer houve exame expresso disso, o que, data vênica, explica o equívoco da posição adotada), **a parte final do art. 3º, IX, da Lei n. 10.833/2003 evidencia que o creditamento pelo frete na operação de venda somente é permitido para os casos dos incisos I e II do mesmo art. 3º, da Lei n. 10.833/2003**, casos estes que excepcionam justamente a situação da contribuinte já que prevista no art. 2º, §1º, da Lei n. 10.833/2003 (situações de monofasia).

Trago precedente do Tribunal Regional Federal da 4ª Região:

i) Apelação Cível nº 5002035-71.2021.4.04.7206/SC, Relator DESEMBARGADOR FEDERAL RÔMULO PIZZOLATTI, Data da Decisão: 13/09/2022:

É de se observar, contudo, que a orientação firmada pelo Superior Tribunal de Justiça, ao interpretar o inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003 (que permite a dedução de créditos de PIS e COFINS calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos), não pode ser aplicada desconsiderando-se as demais disposições da legislação de regência, muito menos aquelas normas previstas nas próprias Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, que veiculam hipóteses em que é vedada a dedução de crédito.

Pois bem. No caso em exame, a impetrante é comerciante varejista de combustíveis para veículos automotores (cf. cláusula quinta do seu ato constitutivo, evento nº 1, "ANEXOSPET2"). Por outro lado, **pretende o reconhecimento do direito de deduzir créditos, no âmbito do regime não-cumulativo do PIS e COFINS (Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, art. 3º), dos valores que paga pelo transporte (frete), desde a refinaria ou distribuidora até os seus estabelecimentos, dos combustíveis que adquire para revenda, os quais estão sujeitos à alíquota zero das contribuições** (art. 4º da Lei nº 9.718, de 1998, na redação dada pela Lei nº 9.990, de 2000, e alterações posteriores).

Contudo, razão não assiste à impetrante, como bem demonstrou o juiz da causa.

É que o art. 3º, IX, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, permite a dedução de créditos do "frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, (...)". Porém, no caso da operação de compra de mercadoria para revenda, **o frete não constitui uma nova hipótese de dedução de créditos, mas o seu valor compõe o valor da aquisição dos bens adquiridos para revenda**, que serve como base de cálculo dos créditos (custo de aquisição).

Ora, nesse caso, não pode a impetrante, como pretende, deduzir os créditos de PIS e COFINS, por expressa vedação do art. 3º, §2º, II, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, in verbis:

(...)

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

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004).

Acresce que, no julgado invocado pela impetrante (REsp 1215773/RS, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Seção, julgado em 22/08/2012), o Superior Tribunal de Justiça reconheceu o direito da contribuinte concessionária de veículos deduzir crédito de PIS e COFINS do valor pago pelo frete dos veículos adquiridos da fabricante para revenda, o que não se relaciona ao caso dos autos, que diz respeito ao frete pago por comerciante varejista de combustíveis. Por outro lado, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça já analisou caso idêntico ao presente, ocasião na qual assentou que, **"se a aquisição dos combustíveis não gera créditos pelo seu custo dentro do Regime Especial de Tributação Monofásica, conforme o reconhecido pela lei e**

jurisprudência, certamente o custo do frete (transporte) pago nessa mesma aquisição não pode gerar crédito algum, visto que (...) o frete, por força de lei (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77 e pelo art. 289, § 1º, do Decreto nº 3000/99 - RIR/99) é componente do custo de aquisição e o custo de aquisição não gera créditos nesse regime". Confira-se:

(...)

Enfim, cabe sinalar que pouco importa a alegação da impetrante de que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em casos envolvendo terceiros estranhos a esta demanda, reconheceu o direito à dedução de crédito de PIS e COFINS dos valores despendidos pelo comerciante varejista com o transporte dos combustíveis. Apenas importa, no presente caso, que a autoridade impetrada expressamente se opôs, nos autos, à tese e à pretensão da impetrante. Na verdade, se a impetrante pudesse efetivamente obter na esfera administrativa o reconhecimento do direito aqui postulado, por amparado em decisões do CARF, ela nem sequer precisaria agora buscar socorro no Poder Judiciário.

Dessarte, agiu com acerto o juiz da causa ao denegar o mandado de segurança.

Ante o exposto, voto por negar provimento à apelação.

Nesse mesmo sentido decidiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais ao julgar Recurso Especial, conforme Acórdão nº 9303-005.156, Sessão de 17/05/2017:

Conforme relatado **o contribuinte adquire insumos com alíquota zero ou com suspensão da incidência do PIS e da Cofins e pretende creditar-se dos serviços de frete contratados para o transporte desses insumos**. Porém como veremos mais a frente não há previsão legal para o aproveitamento destes créditos no regime da não cumulatividade.

(...)

Portanto da análise da legislação, entendo que **o frete na aquisição de insumos só pode ser apropriado integrando o custo de aquisição do próprio insumo**, ou seja, se o insumo é onerado pelo PIS e pela Cofins, o frete integra o seu custo de aquisição para fins de cálculo do crédito das contribuições. **Não sendo o insumo tributado, como se apresenta no presente caso, não há previsão legal para este aproveitamento**.

Neste sentido destaco alguns trechos do voto vencido do acórdão recorrido, os quais espelham bem o meu entendimento a respeito do assunto:

(...)

Conforme já registrado alhures, repita-se, **sendo taxativas as hipóteses contidas nos incisos dos arts. 3º das Leis nº 10.637/02 (PIS) e nº 10.833/03 (COFINS)** referente à autorização de uso de créditos aptos a serem descontados quando da apuração das contribuições, **somente geram créditos os custos e despesas explicitamente relacionados nos incisos do próprio artigo**, salvo se os custos e despesas integrarem os valores dos insumos utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços, de acordo com a atividade da pessoa jurídica. Assim, se dá com os valores referentes aos fretes.

Também já foi manifestado acima que, em conformidade com o prescrito no art. 3º das Leis nº 10.637/2002 (PIS) e 10.883/2003 (COFINS), **somente em duas situações é possível creditar-se do valor de frete para fins de apuração do PIS e COFINS**:

1) Quando o valor do frete estiver contido no custo do insumo previsto no inciso II do referido art. 3º, seguindo, assim, a regra de crédito na aquisição do respectivo insumo;

2) Quando se trate de frete na operação de vendas, sendo o ônus suportado pelo vendedor, consoante previsão contida no inciso IX do mesmo artigo 3º.

Se o frete pago pelo adquirente (como se dá no presente caso, segundo afirma a recorrente) **compõe o valor do custo de aquisição do insumo** e sendo este submetido à tributação do PIS e COFINS na sistemática da não cumulatividade, então o crédito a ser deduzido terá como base de cálculo o valor pago na aquisição do bem, que, por lógica, incluirá o valor do frete pago na aquisição de bens para revenda ou utilizado como insumo, posto que este valor do frete se agrega ao custo de aquisição do insumo. **Para a apuração do crédito, aplica-se, então, sobre tal valor de aquisição do insumo a alíquota prevista** no caput do art. 2º das Leis nº 10.637/02 (PIS) e nº 10.833/03 (COFINS). É o que prescreve o dispositivo no §1º do art. 3º das leis de regência do PIS e COFINS não cumulativos:

(...)

Se o insumo tributado para as contribuições do PIS e Cofins, no entanto, está sujeito à alíquota zero ou à suspensão, o crédito encontra-se vedado por determinação legal contida no art. 3º §2º inciso II das Leis nº 10.637/02 (PIS) e nº 10.833/03 (COFINS).

(...)

Não obstante tenha a recorrente alegado que o transportador das mercadorias constitui fato distinto da aquisição dos insumos, não comprovou ter contratado diretamente este serviço. Contudo, mesmo que houvesse comprovado, tal alegação é irrelevante para o presente caso. Pois que, **em sendo de fato operação distinta da aquisição dos insumos, não compondo o frete em questão o custo de aquisição dos insumos, tal frete não poderia servir de base de apuração de crédito para dedução do PIS e COFINS, por total falta de previsão legal**, já que não estaria inserta em nenhuma das hipóteses legais de crédito referente à frete acima mencionadas, sendo indevida a sua dedução.

Posteriormente, a Câmara Superior de Recursos Fiscais reiterou sua jurisprudência, conforme os seguintes precedentes:

a) Acórdão nº 9303-006.871, Sessão de 12/06/2018:

Mérito

Como já tive a oportunidade de expressar em outras ocasiões, **entendo que a legislação** que estabeleceu a sistemática de apuração não cumulativa das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins **trouxe uma espécie de numerus clausus em relação aos bens e serviços considerados como insumos para fins de creditamento**, ou seja, fora daqueles itens expressamente admitidos pela lei, não há possibilidade de apropriação de créditos, pelo reconhecimento de que as demais mercadorias também se enquadram no conceito de insumo. Fosse para atingir todos os gastos essenciais à obtenção da receita, não necessitaria a lei ter sido elaborada com tanto detalhamento, bastava um único artigo ou inciso.

(...)

O gasto que a empresa considerou passível de ser agregado ao custo do insumo empregado em seu processo produtivo está identificado na decisão recorrida, tal como

já foi explicitado no preâmbulo do vertente acórdão, como transporte, por “tubovias”, do porto até a fábrica.

(...)

Ou seja, **não é difícil perceber que o custo com o transporte dos insumos até o estabelecimento do contribuinte está, sem dúvida, compreendido no custo de aquisição desses insumos.**

Levando-se em conta os critérios contábeis aceitos e a própria legislação tributária aplicável, tomando por base as informações disponíveis nos autos, não vejo razão para que esse dispêndio com o pagamento de serviços prestados por terceiros para o transporte até a fábrica, por Tubovia, de insumos importados e efetivamente empregados no processo produtivo da indústria, seja desconsiderado para efeito de apuração do custo de aquisição desses insumos.

Assim, uma vez que essa instância recursal tenha por competência dirimir dúvidas acerca da correta interpretação da legislação tributária, entendo que a decisão deve ser pelo reconhecimento do direito à agregação de gastos da natureza dos que aqui se trata ao custo final de aquisição dos insumos empregados no processo produtivo da empresa.

Isto posto, necessário, contudo, destacar uma questão que parece ter passado à margem da decisão recorrida.

Conforme a própria recorrente já afirmava em sede de manifestação de inconformidade (e-folhas 43 e segs), **o produto importado é contemplado por benefício fiscal que reduziu a zero a alíquota das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins.** Observe-se.

(...)

Ora, como é de sabença, **os insumos que não são onerados pelas Contribuições não dão direito ao crédito** no sistema de apuração não cumulativo instituído pelas Leis 10.833/03 e 10.637/02.

Como pretendo ter deixado claro até aqui, o que se debate nos autos não é se os gastos com transporte, por Tubovia, da matéria-prima importada até as dependências da empresa trata-se ou não de um insumo aplicado no processo produtivo de fabricação de adubos e fertilizantes, mas se esses dispêndios podem ser agregados ao custo de aquisição do ácido sulfúrico e do ácido fosfórico (e outros quaisquer que sejam pelo mesmo meio de transporte conduzidos), esses, sim, insumos utilizados na fabricação do produto final. Como se viu, a priori, com base nas informações disponíveis, podem, contudo, no caso concreto, **essa decisão**, de cunho eminentemente jurídico, **não tem qualquer repercussão na solução da lide, pois os valores correspondentes terminam por ser acrescidos ao custo de um insumo que não dá direito ao crédito.**

b) Acórdão nº 9303-009.678, Sessão de 16/10/2019

CRÉDITOS SOBRE FRETES. AQUISIÇÃO DE INSUMOS NÃO ONERADOS PELA CONTRIBUIÇÃO.

Não há previsão legal para a apropriação de créditos da não cumulatividade, na aquisição de serviços de fretes utilizados na compra de insumos, os quais não foram onerados pelas contribuições.

(...)

2 - FRETE DE PRODUTOS NÃO ONERADOS PELA CONTRIBUIÇÃO

Tal mérito, em relação ao mesmo contribuinte, já foi objeto de análise desta E. Turma. Assim, valho-me do voto do i. Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal no Acórdão 9303-008.061, julgado em 20/02/2019, vazados nos seguintes termos:

Recurso especial do contribuinte Direito ao crédito sobre fretes no transporte de produtos não sujeitos ao pagamento das contribuições.

Estão englobados neste item, os seguintes sub itens do recurso especial do contribuinte:

2.1 Glosa de fretes nas compras de bens para revenda de pessoas físicas.

*Como resta claro, pelo próprio título, esse assunto engloba os serviços de fretes utilizados na aquisição de bens para revenda. Nesse caso, aplica-se o mesmo raciocínio do item 1 da análise de frete. Esclareça-se que a apropriação de créditos, da não-cumulatividade do PIS e da Cofins, nas aquisições de bens para revenda, se dá não em razão do conceito de insumos, inc. II do art. 3º das Leis, tanto discutido, mas com base no inc. I do mesmo art. 3º, também acima transcrito. **Assim, o valor do frete é adicionado ao custo do bem para revenda e só dará direito ao crédito se o próprio bem adquirido para revenda der esse direito.** Como se trata de bens adquiridos de pessoas físicas, não é possível esse creditamento.*

c) Acórdão nº 9303-009.754, Sessão de 11/11/2019

CUSTOS. FRETES. AQUISIÇÕES. INSUMOS DESONERADOS (ALÍQUOTA ZERO/SUSPENSÃO). CRÉDITOS. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O aproveitamento de créditos sobre os custos com aquisições de insumos tributados à alíquota zero e/ ou com suspensão da contribuição é expressamente vedado pela legislação que instituiu o regime não cumulativo para o PIS e COFINS.

Igualmente nesse sentido tem decidido as turmas ordinárias deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme os seguintes precedentes:

a) Acórdão nº 3003-000.101, Sessão de 23/01/2019:

Conforme relatado, o contribuinte adquire insumos com alíquota zero ou com suspensão da incidência do PIS e da Cofins e pretende creditar-se dos serviços de frete contratados para o transporte desses insumos.

(...)

Na atividade comercial, compra e revenda de mercadorias, e na atividade industrial, fabricação de produtos para venda, as despesas com fretes nas aquisições das mercadorias vendidas e dos insumos (matéria-prima, embalagem e produtos intermediários), quando suportadas pelo adquirente, integram o custo de suas vendas e o custo industrial de produção, nos termos do art. 13, caput, § 1º, "a", do Decreto-lei nº 1.598/1977, assim dispondo:

(...)

Portanto da análise da legislação, verifica-se que **o frete na aquisição de insumos só pode ser apropriado integrando o custo de aquisição do próprio insumo**, ou seja, se o insumo é onerado pelo PIS e pela Cofins, o frete integra o seu custo de aquisição para fins de cálculo do crédito das contribuições. **Não sendo o**

insumo tributado, como se apresenta no presente caso, não há previsão legal para este aproveitamento.

b) Acórdão nº 3302-004.329, Sessão de 25/05/2017

FRETE PROPORCIONAL ÀS VENDAS COM SUSPENSÃO. GLOSA RELATIVA À OPERAÇÃO DE VENDA RESTABELECIDADA. GLOSA DO CRÉDITO CALCULADO SOBRE O FRETE PROPORCIONAL. IMPOSSIBILIDADE.

Por ser diretamente dependente da manutenção da glosa do crédito calculado sobre o valor proporcional da aquisição do produto com crédito (operação tributada), a improcedência desta implica reconhecimento improcedência também da glosa do crédito calculado sobre o valor do frete proporcional a venda com suspensão também deve cancelada.

(...)

2.3.2.3 Da glosa vinculada às aquisições de pessoas físicas de bens para revenda.

Segundo a fiscalização, se não há direito a créditos nas aquisições de mercadorias para revenda, feitas de produtor pessoa física, logo não havia que se falar em créditos relativos aos fretes vinculado a essas aquisições, visto que os mesmos constituem-se em parte do custo de aquisição das mercadorias compradas.

A fiscalização procedeu com acerto. Os bens adquiridos para revenda de pessoas físicas não asseguram direito ao crédito da Cofins, segundo determina o art. 3º, § 3º, I, da Lei 10.833/2003, a seguir transcrito:

(...)

Se os gastos com frete vinculados ao transporte de bens adquiridos para revenda admitem apropriação de crédito somente sob forma de custos agregados aos referidos bens, conforme anteriormente demonstrado, como não há direito a apropriação de crédito sobre aquisição de produtos adquiridos para revenda de pessoas físicas, por conseguinte, também não existe permissão para dedução de créditos sobre os gastos de frete com transporte de tais bens.

(...)

2.3.4.1 Da glosa vinculada às operações com alíquota zero.

De com o Relatório de Auditoria Fiscal, neste subitem foram glosados créditos calculados sobre o valor dos fretes vinculados a notas fiscais de aquisição de mercadorias sujeitas à alíquota zero, objeto da glosa relatada no subitem 4.1 do citado Relatório da Auditoria Fiscal e analisado no subitem 2.1 deste voto.

A decisão referente à presente glosa, inequivocamente, depende do resultado da decisão prolatada em relação à glosa anterior. Dessa forma, como a glosa do crédito calculado sobre valor da aquisição de mercadorias sujeitas à alíquota zero foi integralmente mantida, consequentemente, a presente glosa deve ter o mesmo desfecho.

A recorrente alegou que não havia que se confundir ou vincular o crédito apropriado sobre o valor do serviço de frete com as aquisições com ou sem direito ao crédito, pois, cada qual obedecia a regramento estabelecido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, nos quais inexistia a vedação ou limitação imposta pela fiscalização.

Nos itens precedentes, restou demonstrado que, se o custo de aquisição do bem revendido ou utilizado como insumo de produção não origina crédito,

consequentemente, o gasto com frete a ele associado também não o gera, pois, segundo o entendimento aqui esposado, nestas operações o que possibilita a apropriação do crédito é a inclusão do valor ao custo da mercadoria adquirida ou ao custo do insumo adquirido, conforme a natureza da operação de aquisição, e não o valor do custo/despesa com frete em si. Para o frete na operação de compra, isoladamente considerado, não há previsão legal de apropriação de crédito.

Pelo exposto, votei por negar provimento ao pedido.

Entretanto, quando do julgamento em plenário, esta Turma me acompanhou pelas conclusões, tendo em vista que os conselheiros Alexandre Freitas Costa, Renata da Silveira Bilhim, João José Schini Norbiato, Marina Righi Rodrigues Lara, Cynthia Elena de Campos e Pedro Sousa Bispo entendem que o art. 6º, § 4º, da Lei 10.833/2004 veda expressamente a tomada de quaisquer créditos pela empresa comercial exportadora.

VI.2 – DOS FRETES DECORRENTES DE TRANSFERÊNCIA PARA EXPORTAÇÃO

Neste tópico, o recorrente apresenta os seguintes fundamentos para reverter a decisão de piso:

III.5.2 – DOS FRETES - DOS CRÉDITOS DECORRENTES DE TRANSFERÊNCIA PARA EXPORTAÇÃO

72. Tal como destacado no item acima, a Recorrente se creditou de despesas de frete na transferência de mercadorias para exportação. No entanto, a Delegacia de origem glosou tais créditos sob o argumento de que a rubrica indicada na memória de cálculo do Recorrente estaria classificada equivocadamente, eis que se trata de frete na operação de vendas.

73. Como já demonstrado em tópicos anteriores, o mero equívoco na classificação de tais despesas na planilha de memória de cálculo do Recorrente não pode ensejar a glosa de seus créditos, razão pela qual tanto o Despacho Decisório quanto o acórdão proferido pela DRJ devem ser reformados.

O embasamento legal para a glosa realizada pela Autoridade Fiscal foi o seguinte (fl. 211):

93. FRETE NA TRANSFERÊNCIA PARA EXPORTAÇÃO: o Contribuinte relacionou diversos itens como sendo de “frete na transferência para exportação”.

94. Ainda que o que se observe aqui seja frete na operação de venda, a rubrica correta para a escrituração não seria a de serviço adquirido como insumo, e sim a armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, a qual será analisada mais para frente e, ainda, comprovando-se que o ônus de tal frete foi suportado pelo vendedor.

95. Portanto, com base na argumentação acima, foram glosados integralmente os valores relativos aos fretes na transferência para exportação.

Se o próprio Auditor-Fiscal reconhece que se trata de “frete na operação de venda”, a glosa não pode ser efetivada exclusivamente com base no fundamento de que os valores foram lançados equivocadamente na rubrica “serviço adquirido como insumo”. Nessa

matéria, portanto, entendo que se trata de mero erro formal, passível de ser corrigido de ofício mediante a reclassificação dos créditos na rubrica correta.

Ressalvo, entretanto, a necessidade de verificar se não houve lançamento em duplicidade na rubrica de “armazenagem e frete na operação de venda” e se os valores efetivamente se referem a “frete na operação de venda”, conforme será analisado no tópico seguinte.

VI.3 – DOS FRETES - DOS CRÉDITOS DECORRENTES DE FRETES DESTINADOS A TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS

Neste tópico, o recorrente apresenta os seguintes fundamentos para reverter a decisão de piso:

75. Da análise do acórdão recorrido, é possível notar que a glosa do crédito relacionado às despesas com frete na transferência de mercadorias entre estabelecimentos da Recorrente foi mantida sob o argumento de que as transferências de mercadorias entre matriz e filiais ou entre filiais para comercialização possuem natureza diversa da venda (transferência de propriedade) e não integram o conceito de insumo.

76. Como se sabe, a aquisição de serviço de frete de mercadorias destinada ao transporte de mercadoria vendida, cujo ônus for suportado pelo vendedor, confere direito ao crédito do PIS e COFINS, conforme artigo 3º, IX das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003:

(...)

77. Outrossim, os serviços de frete na movimentação das matérias primas, produtos intermediários, dos produtos em elaboração, ou mesmo dos produtos acabados, entre as unidades produtivas, ou mesmo entre unidades produtivas e unidades comerciais de uma mesma pessoa jurídica, compõem ainda o custo dos produtos vendidos ("CPV"), eis que até o momento em que são colocados no ponto de venda, disponível para serem adquiridos pelos seus compradores, não se pode tratar tais dispêndios como “despesas comerciais”.

(...)

81. Daí, por óbvio, a decisão empresarial de trazer para si esta gestão do transporte entre suas unidades, assumindo os custos pertinentes, os quais, em última análise, são repassados ao produto, servindo à incidência das contribuições ao PIS e à COFINS, e, como se trata de não cumulatividade por certo que deve garantir o direito ao crédito.

(...)

83. Da mesma forma, também o frete entre as unidades do mesmo contribuinte, seja de insumos (matéria-prima, produtos intermediários, materiais de embalagens, ou mesmo de transportes de funcionários) seja de produtos acabados a serem colocados no ponto em condições de venda, deve gerar o direito ao crédito, pois que tais dispêndios ainda estão dentro do ciclo de “produção e fabricação” compondo esses custos, sendo que tolher esse direito de crédito significaria manter uma lacuna que deixaria um custo relevante na incidência cumulativa, nem lógica e nem juridicamente sustentável.

(...)

89. Ora, se no caso de fretes relacionados à compra de mercadorias o crédito é passível de creditamento, no caso de vendas maior ainda é a certeza.

90. No entanto, no presente caso, mais uma vez o Despacho Decisório concluiu que não poderia haver a manutenção dos créditos relacionados às despesas de frete cujas operações de venda não foram atreladas mediante a identificação das Notas Fiscais.

91. Já a Delegacia Regional de Julgamento sequer analisou os argumentos expostos pela Recorrente em sua Manifestação de Inconformidade, limitando-se a justificar que a Recorrente teria supostamente não atendido à fiscalização em relação à comprovação de que os serviços de fretes foram prestados em operações de vendas, fato que foi comprovado pela Recorrente.

92. Como no caso das compras, esse entendimento não merece prosperar, pois, ao contrário da tributação das mercadorias, o frete é um negócio jurídico autônomo, adquirido de pessoa jurídica desvinculada do fornecedor e está sujeito à incidência da contribuição ao PIS e da COFINS, sendo possível, portando, o creditamento integral das contribuições sobre tais pagamentos.

93. Da simples análise dos documentos apresentados na fase fiscalizatória é possível notar que tais despesas se referem à frete em operações de venda, sendo que a mera ausência de vinculação da correspondente Nota Fiscal de venda da mercadoria não pode obstruir o direito creditório da Recorrente.

O embasamento legal para a glosa realizada pela Autoridade Fiscal foi o seguinte (fl. 212):

99. FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS: as despesas efetuadas com fretes contratados para o transporte de produtos acabados ou em elaboração entre estabelecimentos industriais e destes para os estabelecimentos comerciais da mesma pessoa jurídica não geram direito à apuração de créditos, por não integrarem o conceito de insumo e nem se referirem à operação de venda de mercadorias.

100. De um lado, o art. 3º, inciso IX, e art. 15, inciso II, da Lei nº 10.833/2003, dispõem no sentido de que o frete na operação de venda, desde que suportado pelo vendedor, pode ser descontado dos valores da Contribuição para o PIS e da Cofins apuradas de forma não-cumulativa. De outro, os insumos utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda podem gerar créditos a serem descontados daquelas contribuições, conforme art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002, e art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003.

101. Tais disposições, entretanto, não agasalham os eventos descritos acima, dos fretes contratados para o transporte de produtos acabados ou em elaboração entre estabelecimentos industriais e destes para os estabelecimentos comerciais da mesma pessoa jurídica.

102. Nesse sentido, **com base no CNPJ da origem e do destino do frete prestado, constante no memorial de cálculo entregue pela empresa, glosamos as operações que constatamos tratarem-se de despesas de fretes entre estabelecimentos da própria empresa.** Da mesma forma glosamos também as operações que constatamos tratarem-se de serviços de logística dentro das unidades industriais da empresa.

O frete de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, regra geral, não possibilita o direito ao creditamento. Contudo, como bem destacado na decisão do REsp 1.221.170/PR, que definiu o conceito de insumo, a essencialidade e relevância devem ser analisadas casuisticamente, de acordo com o tipo de processo produtivo ou serviço prestado.

No presente caso, em se tratando de empresa comercial exportadora, que realiza a unitização das mercadorias e toda a logística de exportação, o frete entre estabelecimentos

assume papel de insumo do serviço prestado. A glosa, portanto, deve ser revertida, desde que os valores creditados estejam amparados pelas respectivas notas fiscais.

Pelo exposto, voto por dar provimento parcial ao pedido, revertendo a glosa dos créditos referentes a frete na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa, até o limite do crédito comprovado pelas notas fiscais.

VII – MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS E OUTROS BENS INCORPORADOS AO ATIVO IMOBILIZADO

Neste tópico, o recorrente apresenta os seguintes fundamentos para reverter a decisão de piso:

98. Ainda, a Delegacia de origem glosou diversos bens adquiridos e incorporados ao ativo imobilizado da Recorrente, sob a justificativa que não poderiam ser classificados como tal, eis que o valor de cada bem é inferior a R\$ 1.200,00. Ou seja, a única motivação da glosa decorreu de uma questão de direito (suposta impossibilidade de tais bens inferiores a R\$ 1.200,00 dar direito ao crédito) e não de prova.

99. Contudo, **a Delegacia Regional de Julgamento se esquivou da questão em debate** e, alterando o foco da glosa, concluiu que a Recorrente não apresentou "nenhum elemento a fim de comprovar que os itens glosados foram aplicados em máquinas ou equipamentos vinculados ao processo produtivo". Vejamos:

(...)

100. Ora! É nítida a ausência de motivação do acórdão para manter a glosa em questão, razão pela qual deve ser revertida.

101. Novamente **a Recorrente destaca que o Despacho Decisório não fundamentou a glosa considerando a suposta ausência de comprovação do dispêndio em análise, mas apenas em razão da suposta impossibilidade de apropriação de crédito de bens de valor inferior a R\$ 1.200,00**, vejamos:

(...)

102. Como se observa, a justificativa utilizada pela DRJ tem como objetivo "aperfeiçoar" o Despacho Decisório, já que cria nova motivação para manter a glosa que não foi abordada pela Delegacia de origem, o que não se pode admitir.

103. Para demonstrar o direito creditório da Recorrente, já que a questão atinente a comprovação sequer foi objeto da motivação do Despacho Decisório, a seguir será demonstrada a base legal que garante a apropriação do crédito pela Recorrente.

104. O Art. 313 do Regulamento do Imposto de Renda dispõe sobre as características para que um bem seja de ativação obrigatória. Vejamos:

Art. 313. O custo de aquisição de bens do ativo não circulante imobilizado e intangível não poderá ser deduzido como despesa operacional (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15, caput).

§ 1º O disposto no caput não se aplica nas seguintes hipóteses (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15, caput):

I - se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a R\$ 1.200,00 (mil e duzentos reais); ou

II - se o prazo de vida útil do bem adquirido não for superior a um ano.

§ 2º Nas aquisições de bens cujo valor unitário esteja dentro do limite a que se refere este artigo, o disposto no § 1º não contempla a hipótese em que a atividade exercida exija a utilização de um conjunto desses bens.

§ 3º Exceto disposições especiais, o custo dos bens adquiridos ou das melhorias realizadas, cuja vida útil ultrapasse o período de um ano, deverá ser ativado para ser depreciado ou amortizado (Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, § 1º).

(...)

106. Logo, não cabe à Delegacia de origem excluir do conceito de ativo imobilizado bens adquiridos por valor inferior a R\$ 1.200,00, eis que estará claramente alterando o conceito e amplitude contábil do termo.

O embasamento legal para a glosa realizada pela Autoridade Fiscal foi o seguinte:

142. Segundo o art. 179, IV da Lei 6.404/76, os bens destinados à manutenção das atividades da empresa, ou exercidos com esta finalidade, devem ser lançados na conta do ativo imobilizado:

“Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

(...)

IV – no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens;” (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)

143. Isto significa, de acordo com o citado dispositivo, que na conta de imobilizados são incluídos todos os bens de permanência duradoura, destinados ao funcionamento normal da sociedade e do seu empreendimento.

(...)

145. O art. 15 do Decreto-Lei 1.598/1977 (recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com status de lei ordinária), com redação dada pela Lei 12.973/2014, fornece adicional elemento para que um bem possa ser reconhecido como imobilizado e, inerentemente, sofrer depreciação:

“Art. 15. O custo de aquisição de bens do ativo não circulante imobilizado e intangível não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a R\$ 1.200,00 (mil e duzentos reais) ou prazo de vida útil não superior a 1 (um) ano. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)”

146. Logo, segundo a legislação em vigência, para que determinado bem seja caracterizado como ativo imobilizado, **é necessário que:**

144.1 Seja tangível, ou seja, efetivamente um bem;

144.2 Sirva à manutenção das atividades da empresa, podendo os bens ser de propriedade industrial ou comercial;

144.3 Seja provável que a empresa aufera futuros benefícios econômicos em decorrência da sua utilização;

144.4 O custo do ativo possa ser medido de forma confiável;

144.5 Seu valor seja maior ou igual a R\$ 1.200,00;

144.6 Sua vida útil seja superior a um ano.

(...)

148. As duas leis que tratam do cálculo do crédito decorrente da aquisição de bens do ativo imobilizado têm em comum o fato de determinarem claramente que apenas as aquisições de máquinas e equipamentos utilizados diretamente no processo produtivo da empresa permitam apuração de crédito.

149. Para analisarmos a base de cálculo de despesas de bens incorporados ao ativo imobilizado, solicitamos à empresa memorial descritivo de todas as operações que compuseram a base de cálculo desta rubrica.

150. A seguir ponderações sobre os créditos apropriados pelo contribuinte.

Itens não definidos como ativo imobilizado

151. No memorial de cálculo entregue, o contribuinte elencou diversos itens de valor inferior a R\$ 1.200,00, que não devem compor o rol de bens elencados como ativo imobilizado, como por exemplo pregos, parafusos, cabos.

152. Tais bens, como discorrido acima, não são considerados ativo imobilizado, por previsão legal.

153. Por este motivo, tais valores foram glosados da base de cálculo do crédito.

154. Da mesma forma, o contribuinte atribuiu a diversos serviços a pecha de ativo imobilizado, quando a legislação prevê expressamente que faça parte do ativo imobilizado apenas itens tangíveis.

155. Como exemplo, tem-se “serviços de consultoria jurídica”, “atualização de software”, dentre outros.

156. Tais itens não são ativo imobilizado, conforme previsão legal disposta acima.

157. Por este motivo, foram glosados da base de cálculo do crédito.

Não assiste razão ao recorrente. Com efeito, a legislação determina que os bens corpóreos adquiridos pela empresa de valor inferior a R\$1.200,00 são despesas gerais e não podem ser ativadas.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao pedido.

VIII – DA APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO EXTEMPORÂNEO

Neste tópico, o recorrente apresenta os seguintes fundamentos para reverter a decisão de piso:

109. Da análise do acórdão guerreado, verifica-se que foram mantidas as glosas dos créditos apropriados de forma extemporânea pelo Recorrente sob as seguintes despesas: bens utilizados como insumos, serviços utilizados como insumos, armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, devolução de venda e energia elétrica.

110. Para amparar as glosas, a DRJ fundamentou que o §1º, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 apenas permite a apropriação de créditos decorrentes de operações ocorridas no mês. Ademais, destacou que o crédito extemporâneo poderia ser apropriado desde que reconhecido no próprio período de apuração, após a retificação das obrigações acessórias.

111. Ocorre que os créditos da não cumulatividade podem ser pleiteados a qualquer tempo, enquanto não decaído o direito ao seu exercício, não havendo norma clara que imponha a retificação das obrigações acessórias para inclusão de créditos nos períodos de apuração a que se refiram, de maneira que não haveria obstáculo ao aproveitamento a destempo sem observância estrita do regime de competência.

112. Ademais, importante destacar que o § 4º, do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 é claro ao permitir o aproveitamento dos créditos em períodos posteriores caso não seja possível utilizá-los no mês de competência.

O embasamento legal para a glosa realizada pela Autoridade Fiscal foi o seguinte:

Crédito Extemporâneo

61. O interessado apurou crédito sobre diversas operações ocorridas em meses anteriores ao período do crédito, o que não encontra respaldo na legislação. Sobre a apuração extemporânea de créditos, é essencial relembrar as normas contidas no § 1º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002, e nº 10.833/2003, *in verbis*:

(...)

62. Nota-se que as normas supra determinam que os créditos sejam calculados com base nas operações ocorridas no mês, sem pairar dúvida ao eleger o regime de competência como aquele aplicável à apuração de créditos da não-cumulatividade.

63. Sobre essa questão, salienta-se a norma contida no art. 16 da Lei nº 11.116/2005, c/c o entendimento previsto no inciso I do § 2º do art. 32 da IN RFB nº 1.300/2012, abaixo transcritos, que determinam que cada pedido de ressarcimento se refira a um único trimestre-calendário.

(...)

64. Dessa forma as operações anteriores a 01/01/2018 foram excluídas da base de cálculo do crédito.

Não assiste razão ao recorrente. Com efeito, ao contrário do que alega, existem diversos dispositivos legais e infralegais que determinam e regulamentam a forma de apuração dos créditos, inclusive os extemporâneos, como o art. 3º, § 1º, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003:

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

(...)

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

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, **adquiridos no mês**;

II - dos itens mencionados nos incisos IV, V e IX do caput, **incorridos no mês**;
(Redação dada pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

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

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

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

Lei nº 9.430/1996

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

(...)

§ 14. A Secretaria da Receita Federal - SRF disciplinará o disposto neste artigo, inclusive quanto à fixação de critérios de prioridade para apreciação de processos de restituição, de ressarcimento e de compensação. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004).

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 (4º trimestre de 2008), estava vigente a Instrução Normativa SRF nº 600, de 28/12/2005, posteriormente revogada pela Instrução Normativa RFB nº 900, de 30/12/2008:

Instrução Normativa RFB nº 600, de 28/12/2005

Disciplina a restituição e a compensação de quantias recolhidas a título de tributo ou contribuição administrados pela Secretaria da Receita Federal, a restituição e a compensação de outras receitas da União arrecadadas mediante Documento de Arrecadação de Receitas Federais, **o ressarcimento e a compensação** de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social e das outras providências.

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**.

(...)

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

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

I - custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, e vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação;

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

III - aquisições de embalagens para revenda pelas pessoas jurídicas comerciais a que se referem os §§ 3º e 4º do art. 51 da Lei nº 10.833, de 2003, desde que os créditos tenham sido apurados a partir de 1º de abril de 2005.

(...)

§ 6º A compensação dos créditos de que tratam os incisos II e III e o § 4º **somente poderá ser efetuada após o encerramento do trimestre-calendário**.

§ 7º Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a que se refere o inciso I, remanescentes da dedução de débitos dessas contribuições em um mês de apuração, embora não sejam passíveis de ressarcimento antes de encerrado **o trimestre do ano-calendário a que se refere o crédito**, podem ser utilizados na compensação de que trata o caput do art. 26.

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

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

Art. 22. Os créditos a que se referem os incisos I e II e o § 4º do art. 21, **acumulados ao final de cada trimestre-calendário**, poderão ser objeto de ressarcimento.

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

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

§ 3º Cada pedido de ressarcimento deverá:

I - referir-se a um único trimestre-calendário.

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

Quanto à retificação dos DACONs, há previsão expressa na Instrução Normativa SRF nº 590, de 22/12/2005:

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

§ 1º O Dacon retificador terá a mesma natureza do demonstrativo originariamente apresentado, substituindo-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.**

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.

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.

Nesse sentido, trago precedentes do Tribunal Regional Federal da 4ª Região:

i) Processo: 5018482-73.2021.4.04.7000-PR, Data da Decisão: 13/07/2022, Relator LEANDRO PAULSEN:

VOTO

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

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

2. Mérito.

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Reformo a sentença, portanto, no ponto.

(...)

Dispositivo.

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

ii) Processo: 5011236-11.2020.4.04.0000, Data da Decisão: 25/02/2021, Relator EDUARDO VANDRÉ OLIVEIRA LEMA GARCIA:

VOTO

(...)

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.**

Merece destaque o seguinte trecho da sentença (evento 1, OUT 5, fl. 3 dos autos originários):

Logo, 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.

Assim, vai acolhido aqui o pedido alternativo (item "d.2") deduzido pela autora, de anulação dos atos decisórios proferidos nos processos acima identificados, para posterior reprocessamentos das declarações de compensação apresentadas, sem as restrições anteriormente impostas, quais sejam, exigência de inclusão do crédito presumido de ICMS na base de cálculo do IRPJ/CSLL/PIS e COFINS.

E também dos embargos de declaração, que a complementaram (evento 1, OUT6 do processo de origem):

(...)

Ora, somente após o reprocessamento das declarações apresentadas, e uma vez constatada a existência de débito, mesmo após a exclusão do crédito presumido de ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS/IRPJ e CSLL, é que poderá o órgão fazendário efetuar a cobrança do que ainda lhe é devido, sendo certo que não haveria qualquer sentido em anular os atos decisórios e permitir que eventual cobrança intentada permanecesse válida e eficaz.

(...)

b) ANULAR os 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, determinando o reprocessamento das declarações de compensação apresentadas, sem a exigência de inclusão do crédito presumido de ICMS na base de cálculo do IRPJ/CSLL/PIS e COFINS, no prazo máximo de 60 (sessenta dias); (grifei)

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 DICON no prazo de 05 anos. Tal fato é admitido pela própria agravante.

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

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

(...)

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

iv) 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 subsequentes.

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

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

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

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

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 se esgotar, iniciar a dedução do crédito acumulado no próprio trimestre, que é um “crédito ressarcível” (para aquele trimestre).

Como visto, a legislação tributária veda 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. **Sem este dispositivo, poderia haver a interpretação de que, não utilizado o crédito dentro do trimestre** (por ausência de débitos em montante suficiente), **ele estaria perdido**. 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 correta 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), como prevê o caput do art. 3º**, e não no sentido de que créditos referentes a diversos períodos podem ser somados e depois contabilizados em período distinto, para serem tratados como se tivessem sido gerados neste período, e não naqueles.

Se assim fosse, tal regra deveria constar em algum dispositivo 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 o 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.

Logo, resta improcedente a tese defendida pelo recorrente de que o art. 3º, § 4º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 permitiria, **por exemplo**, que créditos referentes a aquisições de insumos realizadas ao longo do ano de 2003, e não apurados nesse período, ou apurados a menor, pudessem ser somados e registrados contabilmente de uma vez só, em até 05 anos depois, para serem solicitados num Pedido de Ressarcimento referente ao 4º trimestre de 2008.

Nesse 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 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 Belizze, 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**.

Nas situações em que o contribuinte, após transmitir a PER/DCOMP, verifica que cometeu algum erro na apuração dos créditos, ele deve retificar tal documento, informando que possui crédito maior que o originalmente apurado. Essa regra se encontra perfeitamente descrita na Instrução Normativa RFB nº 600/2005, norma que, como visto, disciplina os institutos tributários da restituição, ressarcimento e compensação:

RETIFICAÇÃO DE PEDIDO DE RESTITUIÇÃO, DE PEDIDO DE
RESSARCIMENTO E DE DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO

Art. 56. A retificação do Pedido de Restituição, do Pedido de Ressarcimento e da Declaração de Compensação gerados a partir do Programa PER/DCOMP, nas hipóteses em que admitida, **deverá ser requerida pelo sujeito passivo mediante a apresentação à SRF de documento retificador** gerado a partir do referido Programa.

Parágrafo único. A retificação do Pedido de Restituição, do Pedido de Ressarcimento e da Declaração de Compensação apresentados em formulário (papel), nas hipóteses em que admitida, deverá ser requerida pelo sujeito passivo mediante a apresentação à SRF de formulário retificador, o qual será juntado ao processo administrativo de restituição, de ressarcimento ou de compensação para posterior exame pela autoridade competente da SRF.

Art. 57. O Pedido de Restituição, o Pedido de Ressarcimento e a Declaração de Compensação somente poderão ser retificados pelo sujeito passivo caso se encontrem pendentes de decisão administrativa à data do envio do documento retificador **e, no que se refere à Declaração de Compensação, que seja observado o disposto nos arts. 58 e 59.**

Art. 58. **A retificação** da Declaração de Compensação gerada a partir do Programa PER/DCOMP ou elaborada mediante utilização de formulário (papel) **somente será admitida na hipótese de inexatidões materiais verificadas no preenchimento do referido documento** e, ainda, da inoccorrência da hipótese prevista no art. 59.

Art. 59. **A retificação** da Declaração de Compensação gerada a partir do Programa PER/DCOMP ou elaborada mediante utilização de formulário (papel) **não será admitida quanto tiver por objeto a inclusão de novo débito ou o aumento do valor do débito compensado** mediante a apresentação da Declaração de Compensação à SRF.

Parágrafo único. Na hipótese prevista no caput, o sujeito passivo que desejar compensar o novo débito ou a diferença de débito deverá apresentar à SRF nova Declaração de Compensação.

Nos arts. 58 e 59 se encontram as condições para a retificação: (i) somente será admitida na hipótese de inexatidões materiais verificadas no preenchimento do referido documento e (ii) não será admitida quanto tiver por objeto a inclusão de novo débito ou o aumento do valor do débito compensado. **Logo, resta permitida a retificação para aumento do crédito, já que a vedação está restrita ao aumento do débito compensado.**

A necessidade de retificação dos DAConS e DCTeS respectivos, além de ser obrigação acessória à qual o contribuinte não pode se furtar, 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. Assim, considerando o exemplo acima apresentado, um contribuinte mal intencionado poderia pedir a totalidade dos seus créditos do 1º trimestre de 2003 e, posteriormente, no Pedido de Ressarcimento do 4º trimestre de 2008, pedir novamente os mesmos créditos, com base em notas fiscais do 1º trimestre de 2003, alegando que seria “um creditamento extemporâneo”.

Ora, se o crédito que supostamente se deixou de apurar se deve a notas fiscais emitidas no 1º trimestre de 2003, o contribuinte deve refazer a apuração deste trimestre, retificar as respectivas declarações (DACON e DCTF), e transmitir um PER retificador, informando o aumento do valor do crédito. **Além disso, como o saldo do crédito se transmite de um mês para o outro** (aí sim, é essa a transferência que é permitida pelo art. 3º, § 4º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003), o aumento do crédito deste 1º trimestre de 2003 (que foi o exemplo criado para ilustrar como funcionam as regras de creditamento) irá impactar em todos os trimestres posteriores.

Somente com o levantamento da base de cálculo de todos os períodos seria possível realizar essa apuração, 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, 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 se dar ao trabalho de fazer as retificações devidas** na forma determinada na legislação. Ao que se demonstra, o contribuinte busca transferir para o Fisco um trabalho que lhe incumbe.

Em segundo lugar, exige-se a segregação dos créditos por períodos de apuração devido ao fato de que, neste regime, estes créditos são passíveis de ressarcimento/compensação segundo requisitos que só são aferíveis dentro do próprio período de apuração. É preciso que, em cada período de apuração, exista uma perfeita definição da natureza dos créditos e de que forma

o sujeito passivo chegou aos saldos passíveis de repetição por qualquer uma das formas previstas (compensação ou ressarcimento, por exemplo).

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

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

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

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

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

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

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

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

A recorrente confunde regime de apuração com regime de aproveitamento de créditos. Inequivocamente, tratam-se de situações distintas que submetem a tratamento diferentes na legislação. **Ambos os regimes encontram-se disciplinados no art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, porém, enquanto o regime de apuração**

é determinado no § 1º o regime aproveitamento é disciplinado no § 4º e no art. 13 da Lei 10.833/2003, que seguem transcritos:

(...)

O disposto no § 1º art. 3º, expressamente, determina que a apuração dos créditos será feita mensalmente, com base (i) nos custos dos bens e serviços adquiridos no mês, (ii) nas despesas/gastos com energia, aluguéis, arrendamento mercantil e armazenagem e frete incorridos no mês, (iii) encargos de depreciação e amortização incorridos no mês e (iv) os bens devolvidos no mês. E a fixação desse procedimento de apuração mensal tem por finalidade assegurar o controle e a verificação da correta apuração do crédito, especialmente, a natureza/tipo de crédito e valor apropriado. Em suma, esse procedimento visa a confirmação/comprovação dos requisitos da certeza e liquidez do crédito, condição indispensável para o aproveitamento sob as diversas modalidades prevista na legislação (dedução, ressarcimento ou compensação).

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

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

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

(...)

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

Observe-se também que a alegação de restrição ao direito do contribuinte de utilizar os créditos é absolutamente desvinculado da verdade dos fatos. Outro exemplo pode ilustrar melhor as diferenças.

A Receita Federal expediu a Instrução Normativa nº 23/97 com o seguinte texto:

Art. 2º Fará jus ao crédito presumido a que se refere o artigo anterior a empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais.

(...)

§ 2º O crédito presumido relativo a produtos oriundos da atividade rural, conforme definida no art. 2º da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990, utilizados como matéria-prima, produto intermediário ou embalagem, na produção bens exportados, **será calculado, exclusivamente, em relação às aquisições, efetuadas de pessoas jurídicas, sujeitas às contribuições PIS/PASEP e COFINS.**

Conforme restou decidido no Recurso Especial nº 993.164 – MG, a RFB, ao editar este dispositivo normativo, criou, expressamente, uma restrição à dedução do crédito presumido do IPI, limitando a base de cálculo às aquisições, no mercado interno, efetuadas de pessoas jurídicas sujeitas às contribuições destinadas ao PIS/PASEP e à COFINS, o que acabou por excluir as aquisições de cooperativas e de pessoas físicas.

Nesse contexto, o STJ decidiu pela ilegalidade da IN nº 23/97, a qual extrapolou os limites impostos pela Lei 9.363/96 ao excluir, da base de cálculo do benefício do crédito presumido do IPI, as aquisições (relativamente aos produtos oriundos de atividade rural) de matéria-prima e de insumos de fornecedores não sujeito à tributação pelo PIS/PASEP e pela COFINS.

No presente caso, contudo, os dispositivos normativos já citados **em momento algum interferem no cálculo ou no montante do valor do crédito pleiteado pelo Recorrente, pois se destinam unicamente a disciplinar A FORMA PELA QUAL O CONTRIBUINTE DEVERÁ EXERCER O SEU DIREITO**, em estrita obediência aos limites da competência conferida pelo § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430/1996:

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

(...)

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

Este Conselho tem decidido, de forma reiterada, pela necessidade de retificação das declarações ou, para algumas Turmas, que essa retificação pode ser substituída por comprovação inequívoca de que os créditos não foram utilizados em duplicidade, bem como de sua liquidez e certeza, conforme os seguintes precedentes:

i) Acórdão nº 9303-012.977 – CSRF / 3ª Turma, Sessão de 15/03/2022:

REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVO. APROVEITAMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DESNECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. DCTF/DACON/ATUAL EFD CONTRIBUIÇÕES.

Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei n.º 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da constituição do crédito das contribuições não cumulativas e demonstrado a inexistência de aproveitamento em outros períodos, o crédito extemporâneo decorrente da não-cumulatividade do PIS e da Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação das obrigações acessórias - DCTF/DACON/atual EFD Contribuições, eis que, a rigor, é um direito legítimo do sujeito passivo utilizar tais créditos em períodos subsequentes.

(...)

VOTO VENCEDOR

(...)

Em respeito ao comando legal, entende-se que não pode a autoridade fiscal negar o direito ao crédito por decorrência de vícios em obrigações acessórias, quer sejam, DCTF, DACON/atual EFD Contribuições, caso se confira legitimidade aos créditos, mediante documentação contábil e fiscal de que o crédito foi devidamente apurado e se mostra, para tanto, líquido e certo, bem como não foi utilizado em duplicidade, ainda que registrado fora de época.

Ou seja, erros formais não poderiam inviabilizar o direito de o sujeito passivo ter os seus créditos extemporâneos reconhecidos pela administração fiscal.

Em vista de todo o exposto, com a devida vênia, votamos por negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

ii) Acórdão nº 9303-012.973 – CSRF / 3ª Turma, Sessão de 17/03/2022:

REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACON. RETIFICAÇÃO. OBRIGATORIEDADE.

O aproveitamento de créditos extemporâneo no sistema não-cumulativo de apuração das Contribuições requer que sejam observadas as normas editadas pela Receita Federal, as quais 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 Declarações originais. Assim, os créditos extemporâneos devem ser pleiteados em procedimentos repetitórios referentes aos períodos específicos a que pertencem.

iii) Acórdão nº 3401-010.526, Sessão de 15/12/2021:

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. RETIFICAÇÃO DO DACON. NECESSIDADE.

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.

iv) Acórdão nº 3301-011.434, Sessão de 22/11/2021:

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.

v) Acórdão nº 3302-012.271, Sessão de 22/11/2021:

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.

vi) Acórdão nº 3402-008.399, Sessão de 29/04/2021:

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PROVA DE NÃO UTILIZAÇÃO.

Os créditos da Contribuição ao PIS e da COFINS podem ser apropriados extemporaneamente, independentemente de retificação de declarações ou demonstrativos, mas desde que comprovada a sua não utilização em períodos anteriores.

Em relação à essa possibilidade de admitir outra forma de comprovação inequívoca de que os créditos não foram utilizados em duplicidade, que não seja exclusivamente por meio da retificação dos DACONs e DCTFs, entendo que, apesar de, “em tese” ser possível oferecer tal alternativa aos contribuintes, na prática ela é difícil implementação e totalmente desprovida de lógica. Explico.

O art. 3º, § 4º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, já transcrito neste voto, determina que o saldo credor das contribuições, quando existente e não utilizado integralmente, pode passar para o período de apuração seguinte, segundo o regime da não-cumulatividade, tornando-se um crédito não-ressarcível. Em cada período, serão deduzidos dos débitos na escrita fiscal os créditos ressarcíveis e não-ressarcíveis, sendo que os ressarcíveis também podem ser utilizados para compensação com outros tributos.

Se o contribuinte deseja utilizar um crédito referente a um determinado trimestre, porém apurado posteriormente a este (extemporâneo), para compensação, basta retificar o Pedido de Ressarcimento (PER) respectivo ao período de apuração, bem como o DACON e a DCTF. O que não pode fazer é utilizar créditos gerados por aquisições de um trimestre em PER referente a trimestre distinto, como determina o art. 3º, § 1º, das leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Assim procedendo o contribuinte, possibilitará que os sistemas da Receita Federal analisem os pedidos de ressarcimento e as compensações já realizadas, para verificar se o contribuinte tem direito ao crédito, elaborando planilhas como as que se seguem, por exemplo (apesar deste exemplo tratar de IPI, a metodologia é a mesma para PIS/Cofins):

DEMONSTRATIVO DE CRÉDITOS E DÉBITOS (RESSARCIMENTO DE IPI)

Este demonstrativo tem por finalidade mostrar os ajustes efetuados (glosas de créditos, reclassificação de créditos e débitos apurados) nos créditos e nos débitos informados pelo contribuinte no PERDCOMP. Este demonstrativo é complementado, quando for o caso, pela **RELAÇÃO DE NOTAS FISCAIS COM CRÉDITOS INDEVIDOS - CRÉDITOS POR ENTRADAS NO PERÍODO** ou pelo Relatório Fiscal anexo aos demonstrativos (quando houver procedimento fiscal realizado junto ao contribuinte). Os créditos e os débitos ajustados, em cada período de apuração, são utilizados na apuração do saldo credor ressarcível, exibido no **DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO SALDO CREDOR RESSARCÍVEL**.

(Valores em Reais)

Período de Apuração	Créditos Ressarcíveis	Glosas de Créditos Ressarcíveis	Reclassificação de Créditos	Créditos Ressarcíveis Ajustados	Créditos Não Ressarcíveis	Glosas de Créditos Não Ressarcíveis	Reclassificação de Créditos	Créditos Não Ressarcíveis Ajustados	Débitos IPI	Débitos Apurados pela Fiscalização	Débitos Ajustados
(a)	(b)	(c)	(d)	(e)	(f)	(g)	(h)	(i)	(j)	(l)	(m)
Mensal,Jul/2006	792.608,47	5.682,18	0,00	786.926,29	1.913,85	0,00	0,00	1.913,85	247.649,49	0,00	247.649,49
Mensal,Ago/2006	927.239,86	5.357,00	0,00	921.882,86	10.246,04	0,00	0,00	10.246,04	168.911,07	0,00	168.911,07
Mensal,Set/2006	889.554,25	11.631,26	0,00	877.922,99	364,38	0,00	0,00	364,38	196.155,45	0,00	196.155,45

DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO SALDO CREDOR RESSARCÍVEL

Este demonstrativo tem por finalidade evidenciar a apuração do saldo credor passível de ressarcimento ao final do trimestre de referência. São considerados passíveis de ressarcimento, relativamente ao trimestre de referência, apenas os créditos escriturados neste trimestre. O saldo credor acumulado de trimestres anteriores é considerado não passível de ressarcimento no trimestre de referência, podendo ser utilizado, neste trimestre, apenas para deduzir, escrituralmente, os débitos de IPI. O saldo credor inicial do demonstrativo (Saldo Credor de Período Anterior Não Ressarcível no primeiro período de apuração - coluna b) corresponde ao Saldo Credor apurado ao final do trimestre-calendário anterior ajustado (reduzido) pelos valores dos créditos reconhecidos em PERDCOMP de trimestres anteriores. O ressarcimento de créditos escriturados em outros trimestres, que não o de referência, deve ser pleiteado em PERDCOMP apresentado especificamente para cada trimestre.

(Valores em Reais)

Período de Apuração	Saldo Credor de Período Anterior			Créditos Não Ressarcíveis Ajustados	Créditos Ressarcíveis Ajustados	Débitos Ajustados	Saldo Credor			Saldo Devedor
	Não Ressarcível	Ressarcível	Total				Não Ressarcível	Ressarcível	Total	
(a)	(b)	(c)	(d) = (b) + (c)	(e)	(f)	(g)	(h)	(i)	(j) = (h) + (i)	(l)
Mensal,Jul/2006	21.860,06	0,00	21.860,06	1.913,85	786.926,29	247.649,49	0,00	563.050,71	563.050,71	0,00
Mensal,Ago/2006	0,00	563.050,71	563.050,71	10.246,04	921.882,86	168.911,07	0,00	1.326.268,54	1.326.268,54	0,00
Mensal,Set/2006	0,00	1.326.268,54	1.326.268,54	364,38	877.922,99	196.155,45	0,00	2.008.400,46	2.008.400,46	0,00

DEMONSTRATIVO DA APURAÇÃO APÓS O PERÍODO DO RESSARCIMENTO

Este demonstrativo tem por finalidade deixar em evidência as utilizações do saldo credor passível de ressarcimento, do trimestre de referência, nos períodos de apuração posteriores até o período em que o PERDCOMP foi apresentado. O menor saldo credor é o saldo credor passível de ressarcimento remanescente, do trimestre de referência, após as utilizações obrigatórias na dedução escritural dos débitos de IPI.

Período de Apuração	Saldo Credor do Período Anterior	Créditos Ajustados do Período	Débitos Ajustados do Período	Saldo Credor do Período	Saldo Devedor do Período	Menor Saldo Credor	Origem da Informação
(a)	(b)	(c)	(d)	(e)	(f)	(g)	(h)
Mensal,Out/2006	2.008.400,46	872.173,86	208.549,47	2.672.024,85	0,00	2.008.400,46	41193.38560.140410.1.7.01-8807
Mensal,Nov/2006	2.672.024,85	765.123,41	232.908,16	3.204.240,10	0,00	2.008.400,46	41193.38560.140410.1.7.01-8807
Mensal,Dez/2006	3.204.240,10	558.140,15	1.817.736,36	1.944.643,89	0,00	2.008.400,46	41193.38560.140410.1.7.01-8807
Mensal,Jan/2007	1.944.643,89	735.533,74	273.873,39	2.406.304,24	0,00	1.944.643,89	05930.01884.220410.1.5.01-3210
Mensal,Fev/2007	2.406.304,24	772.251,47	216.948,98	2.961.606,73	0,00	1.944.643,89	05930.01884.220410.1.5.01-3210
Mensal,Mar/2007	2.961.606,73	756.909,35	1.823.868,40	1.894.647,68	0,00	1.944.643,89	05930.01884.220410.1.5.01-3210
Mensal,Abr/2007	1.894.647,68	703.148,14	1.002.854,04	1.594.941,78	0,00	1.894.647,68	21683.18432.130707.1.1.01-9530

Além disso, ao retificar o DACON, fará novo rateio entre créditos ressarcíveis e não-ressarcíveis, conforme os critérios estabelecidos no art. 3º, §§ 8º e 9º, c/c o 6º, 3º, da Lei nº 10.833/2003.

De imediato, verifica-se que não há qualquer sentido em realizar todos estes cálculos em sistema próprio, se a Receita Federal já disponibiliza seu próprio sistema para realizar as apurações, após a transmissão das declarações, originais e/ou retificadoras. E, **analisando os documentos trazidos aos autos pelo contribuinte, verifico que não há nenhuma memória de cálculo demonstrando, de forma inequívoca, que o crédito pleiteado não foi utilizado em períodos anteriores.**

Portanto, mesmo que superados todos os demais óbices legais, e atendendo ao Princípio da Verdade Material, constato que o contribuinte não trouxe provas da liquidez e certeza do seu crédito, restando evidente a carência probatória a seu cargo.

Pelo exposto, votei por negar provimento ao pedido.

Entretanto, quando do julgamento em plenário, esta Turma me acompanhou pelas conclusões, tendo em vista que os conselheiros Alexandre Freitas Costa, Renata da Silveira Bilhim, Marina Righi Rodrigues Lara, Cynthia Elena de Campos e Pedro Sousa Bispo entendem pela possibilidade de aproveitamento de créditos extemporâneos independente de retificação das declarações, caso comprovada pelo contribuinte a não utilização em duplicidade.

IX - DISPOSITIVO

Pelo exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reverter a glosa de créditos relacionados (i) ao aluguel de guinchos, (ii) à locação de empilhadeira, locação de Munck (caminhão), locação de guincho, locação de cilindros de gás e serviços de retirada de entulho, desde que as notas fiscais comprobatórias destas despesas não tenham sido utilizadas em duplicidade em outras “rubricas” de crédito e (iii) a frete na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa, até o limite do crédito comprovado pelas notas fiscais.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares