



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10920.003591/2010-29
Recurso Voluntário
Acórdão nº **3301-013.420 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 26 de setembro de 2023
Recorrente VOLANI METAIS INDUSTRIA E COMERCIO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

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

CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. OBRIGATORIEDADE DE RETIFICAÇÃO DO DACON AFASTADA. CERTEZA E LIQUIDEZ DO CRÉDITO NÃO PROVADA.

As leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 autorizam o aproveitamento do crédito apurado em outros períodos, se não utilizados no mês, não fixando condicionante. Logo, exigir do contribuinte reparos nas obrigações acessórias (DCTF e DACON), colide com os comandos legais, tolhendo legítimo direito.

PER/DCOMP. NECESSIDADE DE PROVAS DA HIGIDEZ DO CRÉDITO APURADO.

Em processos de PER/DCOMP, a viabilidade do crédito depende de elementos circunstanciais de que o crédito extemporâneo apurado não foi aproveitado em períodos diversos como, ainda, de que detém de liquidez e certeza.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sabrina Coutinho Barbosa - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ari Vendramini, Laercio Cruz Uliana Junior, Wagner Mota Momesso de Oliveira (suplente convocado (a)), Juciléia de Souza Lima, Sabrina Coutinho Barbosa, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

Relatório

Por bem retratar os fatos, adoto o relatório do Acórdão Recorrido:

Trata o presente processo de Pedido Eletrônico de Ressarcimento n.º 01629.40472.100608.1.5.09-7212 e de Declarações de Compensação a ele vinculadas, com crédito de COFINS não cumulativa vinculado à receita de exportação, relativo ao 1º trimestre de 2006, no valor de R\$ 283.115,52.

Após análise dos documentos aduzidos pelo contribuinte e dos elementos constitutivos do crédito pleiteado, a DRF/Joinville/SC emitiu Despacho Decisório no qual constam os procedimentos adotados pela autoridade fiscal, considerações sobre o processo produtivo do contribuinte, as glosas efetuadas e os ajustes do valor do crédito por meio de planilhas demonstrativas de apuração e de recomposição dos créditos. Constam também trechos de Soluções de Consulta emitidas pela Receita Federal que corroboram o entendimento por ele adotado. O referido Despacho Decisório deferiu parcialmente o pedido de ressarcimento, no valor de R\$ 94.280,94 e homologou as compensações declaradas até o limite do crédito reconhecido, nos seguintes termos, em síntese:

“(…) Os créditos são pleiteados ao amparo do artigo 6.º da Lei n.º 10.833/2003, que prevê o ressarcimento em dinheiro ou a compensação com débitos próprios dos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação que tenham remanescido do desconto da contribuição devida.

A atividade principal do interessado é de indústria de transformação, metalurgia, classificando-se no CNAE 2451-2/00 Fundição de ferro e aço, produzindo insertos metálicos destinados à indústria do plástico do segmento hidráulico e eletroferragens para transmissão e distribuição de energia (fonte: www.volani.com.br).

As receitas de exportação declaradas em DACON são compatíveis com o volume de exportações registrado nos sistemas de comércio exterior da RFB, portanto assiste razão ao interessado no pleito de ressarcimento/compensação, restando apenas a certificação do montante de créditos apurado e sua destinação. É o que se passa a fazer. O não cumulativo em relação à revenda de gasolina e óleo diesel, cuja tributação ocorria de forma concentrada no produtor/importador. As vendas pela distribuidora eram realizadas com alíquota zero.

Efetou-se a análise do direito creditório a partir da consolidação dos valores contábeis das notas fiscais constantes no Livro de Registro de Entradas e Saídas, apresentadas em arquivos digitais, confrontados com os valores informados nos DACONs do período, batimento este que não apresentou divergências significativas. Também se efetuou verificação física das notas fiscais por amostragem montada sobre todo o período auditado, certificando a consistência dos arquivos entregues. Portanto, os valores declarados nos DACONs foram demonstrados nos arquivos digitais LRE e LRS entregues pelo interessado.

O método de determinação dos créditos foi o rateio proporcional estabelecido pelo inciso I do § 8.º do art. 3.º da Lei n.º 10.833/2003, tais percentuais foram aceitos pela auditoria.

Segundo o art. 3.º da Lei n.º 10.833/2003, a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados 6. venda (inciso II, ambas) e armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda (inciso IX). O conceito de insumos foi estabelecido pelo §4.º, art. 8.º, da Instrução

Normativa SRF n.º 404/2004. A amostragem de notas fiscais de entrada efetuada demonstrou que aquela definição foi respeitada

Das aquisições efetuadas em período anterior ao trimestre em questão

A análise dos arquivos LRE revelou a existência de aquisições efetuadas entre 02/02/2004 e 27/12/2005, mas computadas na base de cálculo dos créditos em janeiro/2006.

Interpelado a justificá-las, o interessado assim afirmou:

"A companhia apropriou créditos de Pis e Cofins no 1º e 4º trimestres de 2006 provenientes de documentos fiscais emitidos nos anos 2004 e 2005, devido a revisão ocorrida nas bases de cálculo da companhia e da constatação de que vários documentos fiscais não haviam sido incluídos na base de cálculo de créditos. Diante disso, a companhia julgou que haveria a possibilidade da tomada do crédito de PIS e Cofins e lançou os valores de forma extemporânea no 1º e 4º trimestres de 2006, conforme preconiza o parágrafo 4º do art. 3.º da Lei n.º 10.833/2003"

Ocorre que tal procedimento é explicitamente vedado pelo §1º do art. 3º da Lei n.º 10.833/2002:

§ 1º Observado o disposto no §15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

I - dos itens mencionados nos incisos I e II [bens e serviços utilizados como insumo] do caput, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX [armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda] do caput, incorridos no mês

O creditamento permitido por lei é apenas em relação aos bens e serviços adquiridos dentro do próprio mês e As despesas de frete e armazenagem incorridos no próprio mês. O que o §4.º do art. 3.º, aventado como justificativa pelo interessado, diz é que o crédito não aproveitado em meses anteriores poderá sê-lo nos meses subseqüentes. Ora, o crédito é determinado em cada mês em relação As aquisições efetuadas dentro do próprio mês, os quais se não aproveitados sob as formas definidas em lei (desconto da contribuição devida ou ressarcimento/compensação) poderão ser acumulados para posterior utilização.

Se verdadeira a afirmação de que houve aquisições entre 2004 e 2005 passíveis de creditamento mas não aproveitadas, o procedimento correto seria a reapuração das bases de cálculo dos créditos dos meses referentes, reapuração das contribuições a pagar considerando os novos valores disponíveis para desconto e, sobrando créditos, estes serem acumulados para aproveitamento em meses futuros ou, se cabível, solicitados como ressarcimento dos respectivos trimestres, por óbvio tudo isso obedecido o prazo decadencial de 5 anos e acompanhado das retificações dos DACONs, DCTFs e pedidos de ressarcimento existentes.

A título exemplificativo da incoerência do procedimento adotado pelo contribuinte, talvez em algum daqueles meses não se tenha efetuado nenhuma exportação, afetando o rateio proporcional para vincular todos os créditos a receitas de mercado interno e não passíveis de ressarcimento. Inserindo-as nos meses de janeiro e dezembro de 2006, quando houve exportação, estar-se-ia ressarcindo créditos vinculados a receitas de mercado interno sem previsão legal.

Assim, todas as aquisições computadas na base de cálculo dos créditos que não se referem ao próprio mês devem ser glosadas, razão pela qual em janeiro/2006 nas rubricas Bens Utilizados como Insumos, Serviços Utilizados - como Insumos e Despesas de Armazenagem e Frete na Operação de Venda a auditoria partiu dos montantes de aquisições que o interessado informou serem daquele mês, em resposta à Intimação n.º 589/2010. Salienda-se que sobre estas aquisições (1.175 notas fiscais com valor total de R\$ 2.027.420,10) não se efetuaram verificações de espécie alguma, tampouco compuseram a amostragem.

Daqueles valores ainda foram glosadas as aquisições representadas nos arquivos digitais LRE com os registros abaixo listados, pelas razões após expendidas:

Estabel.	Emitente	Nota Fiscal	Série	Emissão	Entrada	CFOP	Valor Total
0001-53	06.114.970/0000-00	224	1	01/02/2006	01/02/2006	1.124	81.621,83
0001-53	06.114.970/0000-00	225	1	01/02/2006	01/02/2006	1.124	75.020,39
0001-53	06.143.860/0000-00	43	1	01/02/2006	01/02/2006	1.124	127.219,34
0001-53	06.143.860/0000-00	44	1	01/02/2006	01/02/2006	1.124	85.299,53
0001-53	06.143.860/0000-00	46	1	01/03/2006	01/03/2006	1.124	77.253,17
0001-53	06.114.970/0000-00	226	1	01/03/2006	01/03/2006	1.124	57.507,89
0001-53	00.030.428/5729-87	374103	1	01/03/2006	01/03/2006	1.101	21.321,30

Das aquisições de pessoas físicas

As leis reguladoras da não-cumulatividade da contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins limitaram a composição da base de cálculo dos créditos a aquisições de insumos efetuadas junto a pessoas jurídicas, em conformidade com o art. 3º, § 3º, inciso I, sendo, portanto, as aquisições de pessoas físicas vedadas de creditamento, com algumas exceções expressamente delimitadas nestes e outros diplomas legais (transportadoras de carga e agroindústrias). O interessado computou em Bens Utilizados como Insumos em março/2006 a nota fiscal de entrada n.º 374103 emitida pela pessoa física CPF 304.285.729-87, que sequer representa uma aquisição pois emitida com o CFOP 5.902 (no arquivo LRE consta CFOP 1.101), sendo em verdade o retorno de mercadoria utilizada na industrialização por encomenda, razões mais que suficientes para glosa.

Dos serviços de industrialização por encomenda — PJ Ligada

As indústrias tem por prática comum a transferência de parte de seu processo produtivo a terceiros, operação conhecida como industrialização por encomenda, predominantemente em épocas de acúmulo de pedidos, quando a capacidade produtiva instalada não é capaz de atendê-los, mas também quando parte do processo produtivo é realmente terceirizada a outras empresas por ganho de escala, especialização, etc. A "industrialização por encomenda" nada mais é do que operação de acabamento, uma "atividade meio" para obtenção de nova mercadoria ou para aperfeiçoamento de produto destinado a posterior etapa de industrialização ou comercialização. Nela os insumos necessários são enviados pelo encomendante ao executor, retornando posteriormente sob a forma já industrializada. O serviço prestado pelo executor toma-se então outro insumo do processo de produção do encomendante.

Esta prática tornou-se praxe de diversos setores fabris, parte das vezes encobrendo reduções ilegais de custo de mão-de-obra ou criação de custos e despesas para dedução na apuração da base de cálculo de IRPJ/CSLL.

Na sistemática adotada pela não-cumulatividade da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, a regularidade fiscal ou o regime de tributação do fornecedor de insumos são irrelevantes para a apuração da base de cálculo dos créditos, i.e, seja o vendedor tributado sob a forma cumulativa, não-cumulativa ou esteja este enquadrado no SIMPLES, a aquisição de insumo dará direito a

crédito das contribuições pelas alíquotas da não cumulatividade, 1,65% e 7,6%. Fácil perceber que a industrialização por encomenda em que o executor esteja no SIMPLES gera muito mais crédito que a contribuição efetivamente recolhida ao Erário.

*No presente caso notou-se a relevância de tais operações com dois prestadores de serviço: (1) Indústria de Metais Gehrlani Ltda. ME e (2) Usinagem Pedreira Ltda. ME, ambos optantes pelo SIMPLES em 2006. **A auditoria então interpelou o interessado a apresentar os contratos de prestação de serviços, conhecimentos de transporte das matérias-primas e dos produtos industrializados e comprovantes de pagamentos (duplicatas, cheques ou depósitos bancários) pelos serviços prestados.** Após duas prorrogações de prazo, em resposta o contribuinte assentou:*

"A companhia apresenta cópias simples das Notas Fiscais de entrada solicitadas, esclarecendo que tais operações não possuem contrato formal por tratar-se de uma operação comum de mercado. Informamos também que o transporte de matérias primas e o retorno dos produtos industrializados foram efetuados com utilização de veículo próprio, não sendo emitido conhecimento de transporte rodoviário de cargas. Ademais, informamos que solicitamos a equipe interna para buscar os comprovantes de pagamento os quais não foram localizados"

Uma análise mais detida sobre estas operações, arquivos digitais de Notas Fiscais de Entrada e de Saída informadas nos respectivos Livros de Registro, contrato social de 24/03/2010 trazido e dados constantes nos sistemas informatizados da RFB (Declarações das PJs, CNPJ e CPF) denota que:

Indústria de Metais Gehrlani Ltda. ME, CNPJ 06.143.855/0001-58, está situada à rua Conselheiro Pedreira 172 Galpão A e tem como sócios Maria Gehrmann e Ursula Gehrmann.

Sua DSPJ e as notas fiscais revelam que todo seu faturamento no ano de 2006 foi contra Volani, ou seja, os únicos serviços prestados por ela foram ao interessado. De se mencionar, por pitoresco, que GEHRLANI pode advir da junção de GEHRmann com voLANI.

Usinagem Pedreira Ltda. ME, CNPJ 06.114.969/0001-70, está situada à rua Conselheiro Pedreira 172 Galpão B e tem como sócios Fernando Volani e a mesma Ursula Gehrmann. Sua DSPJ e as notas fiscais revelam que todo seu faturamento no ano de 2006 foi contra Volani, ou seja, os únicos serviços prestados por ela foram ao interessado.

Já a matriz do interessado Volani Metais Indústria e Comércio Ltda. está hoje situada à Avenida Edmundo Doubrawa 355, mas já teve como endereço a mesma rua Conselheiro Pedreira 172. Seu quadro societário é composto por O.M. Participações Ltda. e Osni Volani. Sua filial 82.971.169/0003-15 está registrada naquele endereço rua Conselheiro Pedreira 172 Galpão A.

O. M. Participações Ltda. tem como sócios Osni Volani, Fernando Volani e Gláucia Volani de Farias, estes últimos irmãos e filhos de Marisa Volani, filha de Mariazinha Gehrmann e diretora da O.M.

Ora, diante de tais vinculações entre o interessado/encomendante e as duas supostas prestadoras de serviço, que estariam fisicamente no mesmo endereço, apenas diferenciadas por Galpão A ou B, e que pertencem As mesmas pessoas da mesma família, não há como crer que os serviços foram realmente prestados por terceiros que não funcionários na prática de Volani, tratando-se apenas de

despesas fictícias para redução do resultado e geração de créditos das contribuições.

Ademais, a não apresentação de elementos comprobatórios da efetividade das operações, a acompanhar e respaldar as notas fiscais e os registros contábeis, já dá causa à glosa das despesas e dos créditos. Este assunto já é pacífico nos tribunais administrativos, vejam-se os excertos dos Acórdãos n.º 108-08.550 de 09/11/2005, 101-97.090 de 18/12/2008 e 108-09.821 de 04/02/2009 do extinto Conselho de Contribuintes, atual CARF:

IRPJ — DEDUTIBILIDADE DE DESPESA DE SERVIÇOS — COMPROVAÇÃO. É considerada como demonstrada a efetiva prestação de serviços se o tomador apresentar contrato, nota fiscal, duplicata, cópia de cheque compensado e de DARF do recolhimento do IR-Fonte retido do prestador. GLOSA DE DESPES Não comprovada a prestação dos serviços contabilizados com base em documentação inidônea, correta a glosa efetuada pela Fiscalização. DESPESAS OPERACIONAIS - PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS Somente são admitidas as despesas de prestação de serviços quando for efetivamente comprovada a sua realização, não bastando como elementos probantes a apresentação de notas fiscais

Assim, considerando os indícios de não efetivação das operações, a estreita ligação entre as empresas e a não apresentação de documentação hábil e idônea comprovante da efetiva realização, os serviços de industrialização por encomenda foram glosados da base de cálculo dos créditos.

Despesas de aluguéis de prédios locados de pessoas jurídicas

O interessado informou valores significativos nesta rubrica no DACON de janeiro/2006. Interpelado a apresentar documentação comprobatória, limitou-se a informar "que tais valores são oriundos dos lançamentos contábeis efetuados na conta de 'Aluguéis e Condôminos', sendo que ocorreu um erro na elaboração das bases de cálculo, onde foram lançados os totais das contas de aluguéis incluindo-se nelas valores de locação que foram pagos a pessoa física".

Sendo permitido pela legislação apenas creditar-se sobre aluguéis pagos a pessoas jurídicas e não trazendo o contribuinte qualquer documentação a respaldar o lançamento, glosou-se a totalidade destes valores.

(...)" (g.n.)

Regularmente cientificado do Despacho Decisório em 21/02/2011, o contribuinte protocolou sua Manifestação de Inconformidade em 23/03/2011, mediante a qual alega, em síntese:

"(...)

a) Do direito de crédito — COFINS — Princípio da não-cumulatividade.

Como bem estabelecido pela lei 10.833/2003 em destaque, a contribuição para a COFINS passou a admitir a não-cumulatividade de suas parcelas, como forma primordial de promover a redução da carga tributária buscando a desoneração pelo pagamento desta contribuição.

A não-cumulatividade foi estabelecida inicialmente pela Constituição Federal em seu artigo 195 § 12. De início, cabe dizer que a sistemática da não-cumulatividade visa evitar o efeito "cascata" da tributação de impostos e contribuições. No caso da contribuição em exame (COFINS), esta incide sobre o

faturamento ou receita, diferindo dos moldes do IPI e do ICMS, que incidem sobre o processo produtivo e a comercialização, respectivamente.

A não-cumulatividade em questão, portanto, consiste em sistemática de abatimentos de créditos versus débitos, visando afastar os efeitos nocivos da cumulatividade no momento de apuração do montante dos tributos, já que a COFINS passou a ter incidência plurifásica. A Lei 10.833/03, em seu artigo 3º traz a regra matriz para a não-cumulatividade desta contribuição, bem como as diretrizes para que os contribuintes possam efetuar o direito ao crédito da Cofins referentes a aquisição de bens e serviços.

Isso porque, o Governo Federal buscou minimizar o efeito dessas contribuições incidentes sobre a receita ou faturamento, haja vista que este é o cerne de todas as empresas contribuintes.

Dessa maneira, como forma de balizar o direito creditório dos contribuintes, a Receita Federal do Brasil, à época, emitiu a Instrução Normativa no 404/2004 que em seu artigo 8º trazia a previsão do creditamento sobre bens e serviços utilizados durante o processo produtivo.

b) Dos Créditos Extemporâneos

Em sua decisão, o fiscal citou o artigo 3º § 10 inciso I da Lei 10.833/2003 a fim de compelir a contribuinte o entendimento de que somente seria possível o creditamento da COFINS para os itens adquiridos no mês. Com isto, concluiu que deveria constar do pedido de ressarcimento apenas os créditos decorrentes de aquisições efetuadas nos meses do 1º trimestre de 2006, tendo em vista que este é o período analisado pela fiscalização.

No entanto, da análise do próprio texto legal contido no artigo 3 § 4º este permite o creditamento da COFINS, não fazendo quaisquer restrições temporais ao direito de crédito, exceto os já conhecidos e determinados pela legislação geral contida no Código Tributário Nacional, qual seja, de cinco anos.

A COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido como o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. O total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Da análise do despacho decisório proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Joinville é possível perceber que o fiscal glosou diversas notas fiscais que estão dentro do período determinado para o início do aproveitamento do crédito de COFINS. Intimada a fornecer informações acerca das notas fiscais, a empresa assim o fez, oferecendo à análise a memória de cálculo da base de cálculo da COFINS.

Assim sendo, para fins de creditamento da COFINS, mesmo que a data de aquisição tenha ocorrido antes do início da permissão legal para a apuração de créditos, a data correta para se considerar os créditos é aquela referente a escrituração do documento na contabilidade da empresa, que neste caso ocorreu em data posterior ao início da não cumulatividade da COFINS, portanto, gera direito de crédito para a Manifestante e não pode ser glosada, já que, antes deste momento, ainda não houve a contabilização da nota de aquisição. Sobre esta questão, a Delegacia Regional de Julgamento de Belém assim ementou o assunto:

(...)

Por esta razão, a Manifestante entende que a glosa efetuada pelo fiscal não deve prosperar posto que é cabível o direito de crédito da COFINS quando os valores não foram aproveitados no mês, passando para os períodos subseqüentes os valores apurados, conforme exposto anteriormente,

b) Do Princípio da Isonomia - as Aquisições e Aluguéis pagos a Pessoas Físicas.

De início, cabe destacar que a empresa ora Manifestante tem por objeto social a industrialização e comercialização de artefatos de metais. Como tal, em decorrência das suas atividades, também necessita adquirir de outras pessoas de direito a sua matéria-prima, que irá compor o produto final da empresa.

Mesmo quando ocorre a aquisição de matéria-prima diretamente do produtor pessoa física ou das cooperativas, paga-se, embutido no prego dessas mercadorias o tributo (PIS/COFINS) que incide indiretamente em outros insumos ou produtos, tais como ferramentas, maquinários, etc., adquiridos no mercado e empregados no respectivo processo produtivo.

Ou seja, tanto o PIS quanto a COFINS oneram em cascata o produto, por isso, estão embutidos no valor dos insumos adquirido pelo produtor-exportador, que irá utilizar os mesmos produtos para revender a empresas como a Manifestante.

Analogicamente ocorre a mesma situação com o IPI, quando da discussão sobre a possibilidade de apurar crédito presumido. Para o tributo em questão, já existem decisões administrativas que reconhecem o direito de crédito desse tributo quando a empresa adquire matéria-prima/insumos de outras pessoas de direito, sejam cooperativas ou pessoas físicas.

Isso porque, embora essas pessoas não se sujeitem ao pagamento das contribuições em questão, elas adquirem produtos e bens que são onerados por elas, e, de acordo com o princípio da não-cumulatividade previsto constitucionalmente para o PIS e a COFINS, não poderiam onerar a cadeia seguinte de circulação do produto.

Ademais, não permitir o creditamento de insumos oriundos de pessoas físicas, seria violar os princípios da não-cumulatividade (atinentes ao PIS e a COFINS) bem como ao princípio da isonomia, pois estar-se-ia dando tratamento isonômico diferenciado em relação a possibilidade de tomada de créditos.

O princípio da isonomia, considerado um sobreprincípio é um dos principais orientadores do legislador ordinário, principalmente no que tange as questões tributárias. Nesse sentido, importante mencionar a posição de Gilmar Ferreira Mendes 2 : "O princípio da igualdade, como regra jurídica, tem um caráter suprapositivo, anterior ao Estado, e que mesmo se não constasse do texto constitucional, ainda assim teria que ser respeitado."

Ainda, importante mencionar também a posição de Celso Antonio Bandeira de Melo 3 : "não deve ser fonte de privilégios ou perseguições, mas instrumento regulador da vida social que necessita tratar equitativamente todos os cidadãos. Este é o enunciado político-econômico absorvido pelo princípio da isonomia e juridicizado pelos textos constitucionais em geral, ou de todo modo assimilado pelos sistemas normativos vigentes".

Por evidente que referido princípio traz em sua conotação primordial a questão do tratamento igualitário àqueles que são iguais, ou seja tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais. No caso em tela, verifica-se o tratamento diferenciado quando os produtos ou insumos são adquiridos de pessoas físicas,

que igualmente as indústrias também fazem parte do processo produtivo da empresa.

Ora, se fazem parte do processo produtivo da empresa, então deveriam ser tratadas como iguais àquelas pessoas jurídicas, por exemplo, que também participam direta ou indiretamente da industrialização do bem/produto final produzido pela Manifestante. Isso porque, pertencem ao mesmo setor da economia.

Ademais, as pessoas físicas sujeitam-se ao pagamento da contribuição ao PIS e a COFINS uma vez que também adquirem insumos (máquinas, entre outros bens) cujos valores de PIS e de COFINS estão embutidos e são incorporados no custo de seu produto, sendo esse valor no qual se consubstancia o crédito.

Outro ponto que merece destaque são os aluguéis pagos as pessoas físicas, que igualmente àqueles pagos às pessoas jurídicas, também geram despesas que podem ser passíveis de aproveitamento, respeitando-se assim o princípio da isonomia citado anteriormente.

Diante dessas informações, o crédito decorrente das aquisições oriundas de pessoas físicas ou dos aluguéis pagos igualmente, deve ser reconhecido em sua totalidade.

c) Das industrializações por encomenda.

De início, cabe-nos tecer algumas considerações gerais acerca do conceito de industrialização por encomenda que tem sua origem naquele definido pela legislação do IPI. A moderna doutrina não dispensa do conceito de industrialização a produção de bem material em grande escala, em série, pela transformação e pelo aproveitamento de matérias-primas. Na chamada produção por encomenda, feita a partir das especificações ditadas por determinado cliente, sobressai-se a característica de ser o produto encomendado o único do mesmo gênero, ou seja, a produção encomendada é personalizada.

Assim sendo, estabelecidos os conceitos gerais, a Lei 11.051/2004, em seu artigo 1º § 3º determina que aplicam-se os conceitos do IPI para a industrialização por encomenda:

(...)

Ademais, para a questão suscitada, a SRRF da 4ª Região Fiscal proferiu a seguinte solução de consulta sobre o tema em questão:

(...)

Para o fiscal que efetuou a análise do pedido creditório da Manifestante, a questão ateuve-se tão somente a quem seriam os donos das empresas encomendadas a efetuar o serviço para a Manifestante. Em que pese as composições societárias das empresas, os empregados e todas as demais questões fiscais ficam a cargo de cada uma das empresas contratadas, não se misturando com a contabilidade fiscal da Volani Metais, como quer fazer crer o fisco.

Conforme verificado acima, a própria SRFB já reconhece a possibilidade da pessoa jurídica em tomar créditos de PIS/COFINS oriundas da industrialização por encomenda. Assim, por esta razão, legítimos são os créditos glosados pela fiscalização a título de industrialização por encomenda.

3 — Das Provas.

A Manifestante pretende provar o alegado por meio de todos os meios de prova em direito admitidas, principalmente pelas provas documentais juntadas na presente Manifestação e a de novos documentos que se fizerem necessários, para melhor evidenciar a idoneidade de todas as compensações aqui debatidas.

(...)

É o relatório.

Posteriormente, decidi à DRJ pela improcedência da inconformidade apresentada pela empresa Recorrente, cujas razões de decidir projetam-se na (i) ausência de previsão legal para reversão das glosas atinentes aos insumos adquiridos, (ii) necessidade de retificação dos documentos DCTF e DACON para aproveitamento de crédito extemporâneo e, por fim, (iii) falta de provas no que diz respeito aos serviços de industrialização encomendado. Decisão de seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/01/2006 a 31/03/2006 DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Incumbe ao contribuinte à demonstração, acompanhada das provas hábeis, da composição e a existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE DACON E DCTF.

É exigida a entrega de Dacon e DCTF retificadores quando houver aproveitamento extemporâneo de créditos de PIS/Pasep e de Cofins.

INSUMOS. CREDITO. CONCEITO. NÃO- CUMULATIVIDADE.

Para efeito da não cumulatividade das contribuições, há de se entender o conceito de insumo não de forma genérica, atrelando-o à necessidade na fabricação do produto e na consecução de sua atividade-fim (conceito econômico), mas adstrito ao que determina a legislação tributária (conceito jurídico), vinculando a caracterização do insumo à sua aplicação direta na fabricação ou produção dos bens ou produtos destinados à venda.

Intimada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário em que repisa os argumentos carreados em manifestação de inconformidade sem trazer nova justificativa ou prova a contrapor a referida decisão.

É o relatório.

Voto

Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa, Relatora.

Atendidos os requisitos formais, conheço a peça recursal.

Segundo o relatório, os argumentos apresentados pela Recorrente são semelhantes àqueles postos em manifestação de inconformidade e, diante disso, são três os pilares argumentativos a serem analisados: (i) possibilidade de aproveitamento de crédito extemporâneo mesmo sem retificação de DCTF e DACON; (ii) concessão de crédito decorrente de

industrialização por encomenda; e, (iii) viabilidade de concessão de crédito nas aquisições de bens e serviços nos moldes do art. 3º das Leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/03.

Decidiu a DRJ sobre os tópicos:

Da Não Cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins

Inicialmente, com relação à alegação do contribuinte de que “não permitir o creditamento de insumos oriundos de pessoas físicas, seria violar os princípios da não cumulatividade (atinente ao PIS e a COFINS) bem como ao princípio da isonomia”, não cabe à DRJ apreciar tal questão. Afinal, os argumentos em relação à inconstitucionalidade da legislação, bem como afronta a princípios constitucionais, não podem ser apreciadas no âmbito deste julgado, por tratar-se de discussão restrita ao Poder Judiciário.

(...)

Inicialmente, com relação à alegação do contribuinte de que “não permitir o creditamento de insumos oriundos de pessoas físicas, seria violar os princípios da não cumulatividade (atinente ao PIS e a COFINS) bem como ao princípio da isonomia”, não cabe à DRJ apreciar tal questão. Afinal, os argumentos em relação à inconstitucionalidade da legislação, bem como afronta a princípios constitucionais, não podem ser apreciadas no âmbito deste julgado, por tratar-se de discussão restrita ao Poder Judiciário.

(...)

Dessa forma, a argumentação do contribuinte de que a legislação do PIS/Pasep e da Cofins viola os princípios da não cumulatividade, da isonomia e outros correlatos não pode prosperar.

Nesse sentido, conclui-se por corretas as glosas efetuadas, relativas a aquisições e aluguéis pagos a pessoas físicas, que são despesas para as quais não existe previsão legal que permita apuração de créditos.

Dos Insumos

Quanto aos Bens e Serviços Utilizados como Insumos, foram glosados valores relativos a custos/despesas que não ensejam o aproveitamento de créditos de PIS e COFINS. O contribuinte, em síntese, contesta o conceito de insumos adotado pela Receita Federal.

(...)

O fato é que Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003, ao falarem em insumos utilizados "na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda", criaram uma delimitação estrita, vinculando a caracterização do insumo à sua aplicação direta no processo produtivo do bem ou produto destinado à venda (conceito jurídico de insumos), não permitindo, assim, que todos os ônus que uma pessoa jurídica tem para a consecução de sua atividade-fim sejam considerados como insumos (conceito contábil ou econômico de insumos).

(...)

Além disso, o entendimento ora esposado, a respeito do que deva ser caracterizado como “insumo” para fins de aproveitamento de créditos da Contribuição não cumulativa, encontra-se em consonância com aquele exarado pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), que, por intermédio da Solução de Divergência n.º 25, de 30/05/2008, posicionou-se de maneira idêntica, na forma a seguir ementada:

(...)

Diante do exposto, considerando a aplicação de toda a legislação que rege a matéria, conclui-se por corretas as referidas glosas efetuadas.

Dos Créditos Extemporâneos

(...)

Assim, a pessoa jurídica pode apropriar extemporaneamente créditos do PIS e da Cofins, mas, para fazê-lo, deverá recalcular os créditos do PIS e da Cofins e 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) e as Declarações de Débitos e Créditos Federais (DCTFs), devendo observar as restrições temporais e normativas impostas a essas retificações.

Considerando que esses requisitos não foram observados pela empresa, não se pode acatar as suas alegações.

Dos serviços de industrialização por encomenda

(...)

Contudo, o contribuinte não aduz qualquer elemento de prova para comprovar a efetiva realização dos serviços e infirmar as referidas glosas, (tais como contratos de prestação de serviços, conhecimentos de transporte das matérias-primas e dos produtos industrializados e especialmente os comprovantes de pagamentos), o que contraria o disposto nos artigos 15 e 16, caput, III, do Decreto n.º 70.235, de 1972 (PAF), que regulamenta o processo administrativo fiscal no âmbito federal, in verbis:

[omissis]

Nesse sentido, a Lei n.º 9.784/99, de aplicação subsidiária ao rito processual do Decreto n.º 70.235/72, estabelece, em seu art. 36, que cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, em consonância, ainda, com o artigo 333, inciso I, do Código de Processo Civil, que afirma que o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito.

Acerca do crédito extemporâneo e sua apuração após retificação de DCTF e DACON, ousou divergir, em parte do Acórdão Recorrido.

As leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/03 que tratam, respectivamente, do PIS/PASEP e COFINS não-cumulativos, não fixam tal condicionante, ao contrário autorizam o aproveitamento do crédito apurado em outros períodos, se não utilizados no mês (art. 3º das Leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/03:

Art. 3º. [omissis]

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

Essas leis ainda prevêm:

Art. 6º. [omissis]

§ 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.

Por essa razão, exigir do contribuinte reparos nas obrigações acessórias (DCTF e DACON), colide com os comandos legais, tolhendo legítimo direito.

No Guia Prático da Escrituração Fiscal – EFD-Contribuições, e em perguntas e resposta, orienta a Autoridade Fiscal:

83) Como informar um crédito extemporâneo na EFD-CONTRIBUIÇÕES? (Perguntas e Resposta)¹

O crédito extemporâneo deverá ser informado, preferencialmente, mediante a retificação da escrituração cujo período se refere o crédito. No entanto, se a retificação não for possível, devido às condições previstas na Instrução Normativa RFB nº 1.252, de 2012, a PJ deverá detalhar suas operações através dos registros 1100/1101 (PIS) e 1500/1501 (Cofins).

Registro 1100: Controle de Créditos Fiscais – PIS/Pasep (2021)²

(...)

Conceitualmente, o crédito só se caracteriza como extemporâneo, quando se refere a período anterior ao da escrituração, e o mesmo não pode mais ser escriturado no correspondente período de apuração de sua constituição, via transmissão de Dacon retificador ou EFD-Contribuições retificadora.

Salienta-se que para correta forma de identificação dos saldos dos créditos de período(s) passados(s), a favor do contribuinte, seja observado o critério da clareza, expressando mês a mês a posição (tipo de crédito, constituição, utilização parcial ou total) do referido crédito de forma individualizada, ou seja, não agregando ou totalizando com quaisquer outros, ainda que de mesma natureza ou período. Deve-se respeitar e preservar o direito ao crédito pelo período decadencial, logo, não é procedimento regular de escrituração englobar ou relacionar em um mesmo registro, saldos de créditos referentes à meses distintos. **Deve assim ser escriturado um registro para cada mês de períodos passados, que tenham saldos passíveis de utilização, no período a que se refere à escrituração atual.**

Desta forma, eventual crédito extemporâneo informado no campo 07 tem, necessariamente, que se referir a período de apuração (campo 02) anterior ao da atual escrituração.

Registro 1101: Apuração de Crédito Extemporâneo - Documentos e Operações de Períodos Anteriores – PIS/Pasep

Crédito extemporâneo é aquele cujo período de apuração ou competência do crédito se refere a período anterior ao da escrituração atual, mas que somente agora está sendo registrado. **O crédito extemporâneo deverá ser informado, preferencialmente, mediante a retificação da escrituração cujo período se refere o crédito.** No entanto,

1

<http://sped.rfb.gov.br/estatico/10/B7FA746B18CF05B348CF281B1677F71BAEB435/Perguntas%20e%20Respostas%20EFD%20Contribui%C3%A7%C3%B5es.pdf>

2

http://sped.rfb.gov.br/estatico/AD/06A0F5C4E4CC8CA16035EB891A3AE31EA79708/Guia_Pratico_EFD_Contribucoes_Versao_1_35%20-%2018_06_2021.pdf

se a retificação não for possível, devido ao prazo previsto na Instrução Normativa RFB n.º 1.052, de 2010, a PJ deverá detalhar suas operações através deste registro.

Este registro deverá ser utilizado para detalhar as informações prestadas no campo 07 do registro pai 1100.

(...)

ESCLARECIMENTOS IMPORTANTES QUANTO A NÃO VALIDAÇÃO DE REGISTROS DE CRÉDITOS EXTEMPORANEOS, A PARTIR DE AGOSTO DE 2013.

1. Os registros para informação extemporânea de créditos (registros 1101, 1102, 1501, 1502) e de contribuições (1200, 1210, 1220 e 1600, 1610, 1620), passíveis de escrituração para os fatos geradores ocorridos até 31/07/2013, tanto na versão 2.04a como na nova versão 2.05, tinha a sua justificativa de escrituração apenas para os casos em que o período de apuração a que dissesse respeito a operação/documento fiscal, geradora de contribuição ou crédito, ainda não informada em escrituração já transmitida, não pudesse ser mais objeto de retificação, por ter expirado o prazo de retificação até então vigente na redação original da IN RFB 1.252/2012 (retificação até o término do ano calendário seguinte ao que se refere a escrituração original), conforme consta orientação no próprio Guia Prático da Escrituração, de que estes registros só deveriam ser utilizados, na impossibilidade de retificar as escriturações referentes às operações ainda não escrituradas.

2. Com o novo disciplinamento referente à retificação da EFD-Contribuições determinado pela IN RFB n.º 1.387/2013, permitindo a escrituração e transmissão de arquivo retificador no prazo decadencial das contribuições, ou seja, em até cinco anos, a contar do período de apuração da EFD-Contribuições a ser retificada, deixa de ter qualquer fundamento de aplicabilidade e de validade os referidos registros, uma vez que todas as normas editadas pela Receita Federal quanto às obrigações acessórias, inclusive as do Sped, estabelece o instituto da retificação, para o contribuinte acrescentar, informar, registrar, sanear, qualquer fato que deveria ser incluído na declaração/escrituração original, conforme prazo e condições de retificação definidos para cada obrigação acessória.

3. No tocante à EFD-Contribuições, o prazo em vigor para retificação é agora de cinco anos, de forma que eventual documento ou operação que não tenha sido devidamente escriturado em qualquer escrituração dos anos de 2011, 2012 ou 2013, podem agora ser regularizados, mediante a retificação da escrituração original correspondente, nos Blocos A, C, de F.

Registro 1501: Apuração de Crédito Extemporâneo - Documentos e Operações de Períodos Anteriores – Cofins

Crédito extemporâneo é aquele cujo período de apuração ou competência do crédito se refere a período anterior ao da escrituração atual, mas que somente agora está sendo registrado. O crédito extemporâneo deverá ser informado, preferencialmente, mediante a retificação da escrituração cujo período se refere o crédito. No entanto, se a retificação não for possível, devido ao prazo previsto na Instrução Normativa RFB n.º 1.052, de 2010, a PJ deverá detalhar suas operações através deste registro.

Este registro deverá ser utilizado para detalhar as informações prestadas no campo 07 do registro pai 1500.

(...)

ESCLARECIMENTOS IMPORTANTES QUANTO A NÃO VALIDAÇÃO DE REGISTROS DE CRÉDITOS EXTEMPORANEOS, A PARTIR DE AGOSTO DE 2013.

1. Os registros para informação extemporânea de créditos (registros 1101, 1102, 1501, 1502) e de contribuições (1200, 1210, 1220 e 1600, 1610, 1620), passíveis de escrituração para os fatos geradores ocorridos até 31/07/2013, tanto na versão 2.04a como na nova versão 2.05, tinha a sua justificativa de escrituração apenas para os casos em que o período de apuração a que dissesse respeito a operação/documento fiscal, geradora de contribuição ou crédito, ainda não informada em escrituração já transmitida, não pudesse ser mais objeto de retificação, por ter expirado o prazo de retificação até então vigente na redação original da IN RFB 1.252/2012 (retificação até o término do ano calendário seguinte ao que se refere a escrituração original), conforme consta orientação no próprio Guia Prático da Escrituração, de que estes registros só deveriam ser utilizados, na impossibilidade de retificar as escriturações referentes às operações ainda não escrituradas.

2. Com o novo disciplinamento referente à retificação da EFD-Contribuições determinado pela IN RFB nº 1.387/2013, permitindo a escrituração e transmissão de arquivo retificador no prazo decadencial das contribuições, ou seja, em até cinco anos, a contar do período de apuração da EFD-Contribuições a ser retificada, deixa de ter qualquer fundamento de aplicabilidade e de validade os referidos registros, uma vez que todas as normas editadas pela Receita Federal quanto às obrigações acessórias, inclusive as do Sped, estabelece o instituto da retificação, para o contribuinte acrescentar, informar, registrar, sanear, qualquer fato que deveria ser incluído na declaração/escrituração original, conforme prazo e condições de retificação definidos para cada obrigação acessória.

3. No tocante à EFD-Contribuições, o prazo em vigor para retificação é agora de cinco anos, de forma que eventual documento ou operação que não tenha sido devidamente escriturado em qualquer escrituração dos anos de 2011, 2012 ou 2013, podem agora ser regularizados, mediante a retificação da escrituração original correspondente, nos Blocos A, C, de F.

4. Registre-se que, diferentemente da EFD-ICMS/IPI, a EFD-Contribuições não limita ou recusa na escrituração de documentos e operações nos Blocos A, C, D ou F, a escrituração de documentos cuja data de emissão seja diferente (meses anteriores ou posteriores) ao que se refere a escrituração.

Da leitura, percebe-se que carente de retificação a EFD-Cotnribuições (novo Dacon), a Autoridade Fiscal utilizará as operações nos registros 1100/1101 (PIS) e 1500/1501 (Cofins), indicado pelo contribuinte em campo próprio (Campo 07).

Além disso, até julho de 2013, era preciso observar o prazo para retificação do documento (até o término do ano calendário seguinte ao que se refere à escrituração original), e que dissesse respeito à operação geradora de contribuição ou crédito, ainda não informada em escrituração já transmitida não passível de retificação. O impasse acerca do prazo foi saneado com a edição da IN RFB nº 1.387/2013, ao dispor de 05 anos para retificação do documento, a contar do período de apuração da FED-Contribuições (antigo Dacon), original.

Com isso, conclui-se que os créditos apurados de acordo com o art. 3º das leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, são passíveis de ressarcimento em momento diverso àquele do período de apuração, desde que respeitado o prazo decadencial, por óbvio.

No mesmo sentido, fundamentou a Ex-Conselheira Dra. Tatiana Midori Migiyama, em seu Voto Vencedor no Acórdão nº 9303-012.977:

(...)

Vê-se, assim, que as Leis 10.637/02 e 10.833/03 não restringem a utilização de crédito extemporâneo das contribuições não cumulativas, tampouco impõe, para tanto, restrições – retificação de obrigações acessórias (DCTF/DACON/atual EFD Contribuições), eis que, a rigor, é um direito legítimo do sujeito passivo utilizar tais créditos em períodos subsequentes. Ora, tais leis estabelecem literalmente que o “crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes”.

Reforça-se tal direcionamento a própria orientação dada pela Receita Federal quando traz:

- Que as Linhas 06/30 e 06/31 do DACON, denominadas respectivamente de Ajustes Positivos de Créditos” e de “Ajustes Negativos de Créditos, contemplam a hipótese de o contribuinte lançar ou subtrair outros créditos, além daqueles contemporâneos à declaração;
- Quanto à atual EFD Contribuições, constante do Anexo Único do Ato Declaratório Executivo COFIS nº 34/2010, prevê expressamente a possibilidade de lançar créditos extemporâneos, nos registros 1101/1102 (PIS) e 1501/1502 (Cofins). Eis o que dispõe: “Crédito extemporâneo é aquele cujo período de apuração ou competência do crédito se refere a período anterior ao da escrituração atual, mas que somente agora está sendo registrado”.

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.

(...)

Trago ainda como precedente o Acórdão nº 9303-006.247:

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

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

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

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. AUSÊNCIA DE APROPRIAÇÃO NA DACON.

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

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

Com efeito, as Linhas 06/30 e 06/31 do DACON, denominadas respectivamente de “Ajustes Positivos de Créditos” e de “Ajustes Negativos de Créditos”, contemplam a hipótese de o contribuinte lançar ou subtrair outros créditos, além daqueles contemporâneos à declaração.

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

2.5 BLOCOS DO ARQUIVO

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

2.5.1 Tabela de Blocos

Bloco-Descrição

0-Abertura, Identificação e Referências

A-Documentos Fiscais Serviços (ISS)

C-Documentos Fiscais I – Mercadorias (ICMS/IPI)

D-Documentos Fiscais II – Serviços (ICMS)

F-Demais Documentos e Operações

M-Apuração da Contribuição e Crédito de PIS/PASEP e da COFINS

1-Complemento da Escrituração – Controle de Saldos de Créditos e de Retenções, Operações Extemporâneas e Outras Informações

9Controle e Encerramento do Arquivo Digital

[...]

2.6.1.7. Bloco 1

bloco	Descrição	Registro	Nível	Ocorrência	Obrigatoriedade do Registro
1	Apuração de Créditos extemporâneo – Documentos e operações anteriores – PIS/PASEP	1101	3	1:N	O (se VL_CRED_EXT_APU do registro 1100 > 0)
1	Detalhamento do Crédito Extemporâneo, Vinculado a mais de um Tipo de Receita – PIS/PASEP	1102	4	1:1	O (se CST_PIS do registro 1101 for igual a 53, 54, 55, 56, 63, 64, 65 ou 66)

[...]

bloco	Descrição	Registro	Nível	Ocorrência	Obrigatoriedade do Registro
-------	-----------	----------	-------	------------	-----------------------------

1	Apuração de Créditos extemporâneo – Documentos e operações anteriores – COFINS	1501	3	1:N	O (se VL_CRED_EXT_APU do registro 1500 > 0)
1	Detalhamento do Crédito Extemporâneo, Vinculado a mais de um Tipo de Receita – COFINS	1502	4	1:1	O (se CST_PIS do registro 1501 for igual a 53, 54, 55, 56, 63, 64, 65 ou 66)

As sobreditas previsões no DACON e na EFD buscam cumprir o disposto no art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003, segundo o qual “o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes”.

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

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

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

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

III de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante da Cofins, ou, na sua falta, da contribuição para o PIS/Pasep, informado no Dacon, ainda que integralmente pago, no caso de falta de entrega desta Declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo; e

IV de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas.

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

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

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

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

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

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

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

§ 4º Considerarseá não entregue a declaração que não atender às especificações técnicas estabelecidas pela Secretaria Receita Federal.

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

§ 6º No caso de a obrigação acessória referente ao Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais DACON ter periodicidade semestral, a multa de que trata o inciso III do caput deste artigo será calculada com base nos valores da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social COFINS ou da Contribuição para o PIS/Pasep, informados nos demonstrativos mensais entregues após o prazo."

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

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

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

(Lei n.º 11.033/2004)

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

(Lei n.º 11.116/2005)

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

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

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

Em tais créditos, colhase os seguintes precedentes do CARF julgados à unanimidade:

Processo n.º 16349.000033/200814

Relator JEAN CLEUTER SIMOES MENDONCA

Sessão de 24/07/2014

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Cofins

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

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

O aproveitamento de crédito presumido da COFINS, de que trata o Art. 8º, da lei nº 10.925/04, para compensar com outros tributos, não é permitido para as agroindústrias, ainda que eles se acumulem em razão de vendas com tributação suspensa, não tributadas, tributadas à alíquota zero ou isentas.

COFINS NÃO CUMULATIVA. CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. O art. 16, da Lei nº 11.116/2005, autoriza a utilização dos créditos do PIS e COFINS não cumulativos se eles tiverem sido acumulados em razão das vendas dos produtos com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência do PIS/COFINS.

[Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Júlio César Alves Ramos (Presidente), Robson José Bayerl, Jean

Cleuter Simões Mendonça, Eloy Eros da Silva Nogueira, Ângela Sartori e Cláudio Monroe Massetti (Suplente)].

Processo 15586.001201/201048

Relator JOSE ADAO VITORINO DE MORAIS

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Data do fato gerador: 30/09/2008

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

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

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

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

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

Para mim, na situação em tela não há necessidade de a contribuinte retificar o Dacon antes, para somente após aproveitar os créditos em período seguinte. No curso de uma fiscalização ou diligência, constatado incongruência nos dados do Dacon (ou de outra declaração entregue pelos contribuintes, inclusive a DCTF), os cálculos do tributo devido devem ser refeitos de modo a resultar em lançamento de ofício ou em proveito do sujeito passivo. Na hipótese de incongruência favorável ao contribuinte nada impede que a administração tributária adote as providências cabíveis, dispensando-se exigências que podem ser supridas por ato da própria administração. É o

que se dá no caso sob análise, já que o processamento do Dacon pode ser feito pela RFB. Para tanto basta instituir controles nos sistemas eletrônicos, a registrar a alteração feita.

Não me parece razoável que, após a contribuinte explicar a apuração do crédito em período seguinte e requerer o aproveitamento extemporâneo, dentro do prazo decadencial, sem que haja dúvida sobre o direito alegado este lhe seja negado sob a justificativa de não ter sido retificada previamente uma obrigação acessória.

O fato de o Dacon não ter sido retificado há de ser relevado, por não haver dúvida quanto ao crédito correspondente às aquisições das notas fiscais acima mencionadas.

Na linha da interpretação ora adotada, já existe, inclusive, decisão de Superintendência da RFB dizendo da desnecessidade de retificação de DCTF, em hipótese que se afigura semelhante à presente situação. Refirome à Solução de Consulta da Disit da 3ª RF nº 35, de 30/08/2005, com o seguinte teor, verbis:

ASSUNTO: Obrigações Acessórias EMENTA: COMPENSAÇÃO. DCTF RETIFICADORA. A compensação de créditos tributários declarados como saldos a pagar na DCTF com créditos apurados em eventos supervenientes ao período de apuração daqueles créditos tributários obriga o sujeito passivo à entrega de Declaração de Compensação, sendo desnecessária a entrega de DCTF retificadora que tenha por fim informar a compensação efetuada. DCTF é confissão relativa e que a RFB não pode tê-la como definitiva, omitindo-se de realizar a diligências necessárias à apuração na contabilidade e escrita fiscal.

Pelos fundamentos acima, e levando em conta o § 4º do art. 3º, tanto da Lei nº 10.637/2002 (PIS) quanto da Lei nº 10.833/2003 (Cofins), segundo o qual o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes, dou provimento parcial para admitir os créditos relativos às aquisições das notas fiscais de fornecedores anexadas à Manifestação de Inconformidade e aproveitadas no mês seguinte ao de emissão."

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

Logo, ausente na legislação exigência expressa de retificação das obrigações acessórias (aqui DCTF e DACON), mostra-se perfeitamente possível a utilização de crédito extemporâneo.

Superada a questão jurídica, a viabilidade do crédito depende de elementos circunstanciais de que o crédito extemporâneo apurado não foi aproveitado em períodos diversos como, ainda, de que detém de liquidez e certeza (art. 74 da Lei nº 9.430/96 e 170 do CTN).

No caso em tela, para a análise do crédito pleiteado em PER/DCOMP, foram auditados os registros fiscais e contábeis da Recorrente referentes ao ano de 2006, sem créditos gerados em momento pretérito, colaciono trecho do despacho decisório:

Do saldo inicial de créditos e desconto da contribuição devida

O contribuinte informou nas fichas 26B e 28B do DACON de janeiro/2006 que inexistir saldo de créditos não utilizados até 31/12/2005. Já nas fichas 13 e 23 daquele e dos DACONs seguintes informou que todos os créditos utilizados em desconto foram apurados no próprio ano de 2006. Consulta aos sistemas da RFB demonstra que há diversos pedidos de ressarcimento de créditos das contribuições referentes aos anos 2004 e 2005 já efetuados pelo interessado.

Assim, na presente análise tomou-se como zero os saldos iniciais de créditos vinculados as receitas de mercado interno, pois assim informou o interessado, e de créditos vinculados as receitas de exportação, pois já todos solicitados em ressarcimento.

Como se não bastasse, alertada no que toca a necessidade de comprovação da existência do crédito (controle das operações), e o não aproveitamento do crédito extemporâneo, a Recorrente foi omissa.

Mantenho, pois, à glosa.

Os argumentos (ii) e (iii) não se sustentam.

Pautado pela Recorrente o conceito legal de insumos, e considerando a interpretação restritiva adotada pela Autoridade Fiscal, de fato, a definição contida nas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e nº 404/2004 está superada na ocasião do julgamento do REsp nº 1.221.170/PR-RR, posteriormente consolidado pela Receita Federal por meio do Parecer Normativo COSIT/RFB Nº 05/2018.

Assentou-se, que a essencialidade e/ou relevância dos insumos para fins de creditamento serão apreciadas pelo julgador, caso a caso, e acordo com a atividade desempenhada pelo contribuinte (objeto societário).

Além da análise da operação empresarial, a demonstração do emprego do insumo no processo produtivo ou prestação de serviços pelo contribuinte, também é elemento fundamental. Ou seja, não basta afirmar que o insumo adquirido é essencial, é preciso provar como é consumido (fase e lugar), a teor dos artigos 15 e 16 do Decreto nº 70.235/72.

Retomando o caso, entendo que os argumentos da Recorrente não se firmam, porque a discussão envolve fatos, ou seja, ausência de provas, respectivamente:

- a. Da efetiva industrialização por encomenda, sendo exemplos destaque em nota fiscal do imposto relativo à matéria-prima, produto intermediário e embalagem remetida ao industrial, indicação dos serviços tomados, retorno dos produtos industrializados ao encomendante;
- b. De que os aluguéis e condomínios pagos a pessoa física ou jurídica são essenciais em sua operação empresarial; e,
- c. De que os custos e despesas se amoldam ao conceito de insumos traçado no REsp nº 1.221.170/PR (sob o rito dos repetitivos), detalhando as atividades por ela executadas bem como, o emprego dos insumos.

Fundamento genérico e perfunctório, sem arcabouço probatório, e carente das condições legais, resta inviável a reversão das glosas. Ademais, a compensação atrelada ao ressarcimento mostra-se prejudicada ante a patente ausência de certeza e liquidez do crédito (art. 170 do CTN).

Pelo exposto, nego provimento ao Recurso.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Sabrina Coutinho Barbosa